عبد السلام أديب



# السياسة الضريبية و استراتيجية التنمية

دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي

1956 - 2000

2006 1996 1986 1976 1966 1956

تقديم د. عبد الحميد عواد

أفريقيا الشرق

# السياسة الضريبية
# واستراتيجية التنمية

على مشارف القرن الواحد والعشرين وفي مواجهة حديات عولمة الاقتصاد وموعد تكريس الشراكة مع أوربا ي سنة 2010 يوجد المغرب في مفترق الطرق، فإما التمويل الاعتماد على الذات والاستقلال التدريجي عن التبعية نحو لخارج والدخول في علاقات متكافئة معه، وإما الانسياق دون تأمل وراء رياح الأفكار الليبرالية العاتية التي تهب ن الشمال نحو الجنوب وتكرس مفهوم الاعتماد على الآخر بلوغ التنمية التي لن تتحقق.

يعتقد التقنوقراط وأنصار صندوق النقد الدولي أن ستراتيجية التنمية يجب أن تقوم على أساس تحفيز لاستثمار الأجنبي والخفض من الإنفاق العام الجاري الموجه حو الخدمات الاجتماعية، وحصر الإنفاق الاستثماري العام ي أضيق الحدود، وتصفية وبيع القطاع العام (الناجح قبل لخاسر) إلى ممثلي الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة لأسعار وتجميد الأجور وإلغاء الدعم وتسريح العمال تخفيض العملة، كما ينادون على مستوى السياسة لضريبية بزيادة الإعفاءات الجبائية على رؤوس الأموال المداخيل المرتفعة وتحميل العبء الجبائي وسداد المديونية لى عاتق ذوي المداخيل الصغرى والمتوسطة.

يستشف من بين أهداف هذا التوجه أن هناك إرادة مبيتة إضعاف قدرات الدولة المالية ومن ثم إضعاف دورها كقاطرة جر قافلة التنمية وتحريك عجلة النشاط الاقتصادي الداخلي، من بين نتائج استنزاف الفائض الاقتصادي المحلي وبالتالي تأهيل المجتمع للاختراق والاستغلال من طرف الشركات متعددة الجنسيات. وبينما المظاهر السلبية لهذا التوجه في مجمل دول العالم الثالث وفي بلادنا على الخصوص يوما بعد خر، سواء على مستوى السياسة الضريبية كمصدر للقدرة المالية للدولة أو على مستوى استيجراتيجية التنمية كهدف نبيل للسياسة العامة، تجد أن المراكز الرأسمالية العالمية تعزز قدرات جهاز الدولة ووظائفه وبواسطة هذا الجهاز يتمكن قطاعه الخاص المتعدد الجنسيات من اختراق كياناتنا إفساح المجال لنهب مواردنا الطبيعة وتشديد استغلال طاقاتنا البشرية.

يحاول هذا الكتاب إبراز العلاقة بين السياسة الجبائية واستيراتيجية التنمية المعتمدتين في المغرب خلال النصف لثاني من القرن العشرين (1956-2000) كما يطرح للنقاش مختلف الآراء الواردة أعلاه.




**عبدالسلام أديب**

ولد الكاتب بدوار اخوانا ناحية مدينة تازة بالمغرب، تلقى دراسته الجامعية بكلية الحقوق بجامعة محمد الخامس بالرباط، حصل على دبلوم الدراسات العليا في القانون العام وعلى شهادتين للدراسات العليا في علم السياسة والعلوم الإدارية، له مجموعة من الأبحاث والدراسات في مجال المالية العامة شغل عدة وظائف إدارية.

**السياسة الضريبية**

**واستراتيجية التنمية**

عبدالسلام أديـــب

# السياسة الضريبية واستراتيجية التنميــة

دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي

(1956 - 2000)

تقديم

الدكتور عبدالحميد عواد

أفريقيا الشرق

الطبعة الأولى 1998
رقم الإيداع القانوني : 97 / 1630
ردمك : 5 - 094 - 25 - 9981

# إهـــداء

إلى روح والـدي

إلى قلب أمي وزوجتـي

إلى أحلام أبنــائي

# تقديـــم

يصدر هذا الكتاب للأستاذ عبدالسلام أديب في وقت يتميز باهتمام الأوساط النافذة بصفة خاصة والنخب على وجه العموم بقضايا التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والبرامج التي من شأنها أن تتيح للبلاد التغلب على التحديات التي تواجهها.

وتكتنف هذه الفترة ظروف عالمية متغيرة تطبعها تحولات لحقت مختلف جوانب الحياة لا يمكن بحال إغفالها عند تحديد السياسات المزمع اتخاذها ومنها :

1 - التحولات العميقة الحاصلة في بنيات التجهيز والإنتاج والتشغيل والمتمثلة أساسا في الأتمتة المتزايدة، وظهور قطاعات جديدة لم تكن موجودة من قبل، يتدخل في تكوينها عنصر المعرفة التكنولوجية والعلمية بشكل لم يسبق له مثيل؛

2 - الدور المتزايد الذي تلعبه المواد الجديدة التي تخرج من مختبرات البحث العلمي، والتي تدرج في عملية الإنتاج بحيث أن عددا من المواد التي كانت تتميز الدول السائرة في طريق النمو بتصديرها، أخذت تفقد أهميتها السابقة يوما بعد يوم؛

3 - الثورة الأعلامية والتواصلية التي تعتمد على الحاسوب والطرق السيارة للمعلومات وتحدث تغييرات جوهرية في الذهنيات والبنيات المجتمعية.

وقد أخذت هذه الثورة تسوق المجتمعات الغربية في اتجاه مرحلة جديدة يسميها البعض مرحلة ما بعد المجتمع الصناعي.

4 - التكتلات القارية والجهوية الحاصلة، وفي مقدمتها الاتحاد الأوربي الذي يسعى إلى إقامة منطقة للتبادل الحر مع دول جنوب البحر الأبيض المتوسط، وقد وقع المغرب فعلا مع الاتحاد الأوربي اتفاقية في هذا الشأن.

ولاشك أن هذه المعطيات تبرز أن العالم يخوض مرحلة جديدة سيعاد فيها تشكيل خريطة المبادلات التجارية وتوزيع القوة الاقتصادية والرصيد التكنولوجي سواء على

مستوى الدول أو على مستوى المجموعات الاقتصادية القارية والجهوية وهي ديناميكية من شأنها أن تفرز تراتبية عالمية جديدة مبنية على أسس ومعايير معينة.

والمؤكد هو أن هذه التحولات سوف تتيح للدول التي ستعرف كيف تنتهز الفرصة، وتنخرط في التطورات الجارية، أن تفك ارتباطها بالعوائق التي تمنعها من التقدم ومن الانخراط في الحضارة التكنولوجية المعاصرة. ولاشك أن هناك دولا أخرى سوف تضيع هذه الفرصة المتاحة وتظل مشدودة إلى بنيات اقتصادية متجاوزة، وعوائق مختلفة من شأنها أن تقفل أمامها سبل الإقلاع الاقتصادي و الاجتماعي.

فما هو الشأن بالنسبة للمغرب ؟ هل يستعد فعلا للمساهمة بشكل فعال في المنافسة الدولية التي ستتعاظم يوما بعد يوم ؟ وهل سيعمل على بناء جهاز إنتاجي يستطيع أن يمكنه من المشاركة في تيارات السلع الجديدة التي ستحل خلال العشرة أو الخمسة عشر سنة القادمة محل القطاعات الحالية ذات الأنساق المتنازلة في مجال النمو، والتي لا تتردد الدول الصناعية حاليا في التخلص منها ولو أدى الأمر بها إلى تحمل عبء البطالة واستفحالها ؟

إن المغرب بدون شك معني بهذه الإشكالية المصيرية. وهو محتاج مثل غيره من الدول السائرة في طريق النمو إلى إحداث التغيرات البنيوية والذهنية اللازمة لتحديث وتسريع تنميته. وهو اهتمام أصبح هاجسا ينعكس أثره لدى الجميع. ويتجلى بصفة واضحة في الدراسات الاقتصادية والاجتماعية التي يطرحها الكتاب المغاربة بين أيدي القراء. ومن بينها هذا الكتاب للأستاذ عبدالسلام أديب الذي يتناول فيه السياسة الجبائية بالارتباط مع الإستراتيجية الاقتصادية المعتمدة، ويتعلق الأمر بإشكالية التمويل. وبصفة دقيقة التمويل العمومي الذي يشكل عائقا يحد من إمكانية وضع برامج طموحة . وهو كتاب اصطنع فيه الكاتب منهجية موفقة يمكن تلخيصها في النقط

## : توظيف التاريخ في فهم وتوجيه التطور :

حيث أن الكاتب تتبع أوجه التغيير الحاصلة في النظام الجبائي المغربي الحديث منذ بداية تأسيسه في أعقاب الحماية إلى اليوم.

ولم يكتف بوصف التطور الذي خضعت له مختلف الضرائب منذ بدايتها والمرحلة التي مرت منها وإنما اهتم بتحديد الأوجه الإيجابية والسلبية في هذا التطور ولم يتردد أبدا في إبراز رأيه بشكل علمي رصين.

ولاشك أن الاهتمام بإيراد التعديلات الهامة التي لحقت مختلف الضرائب عبر المراحل المتعاقبة من شأنه أن يعرف بالأسباب التي دفعت إلى التغيير والعوامل التي تحكمت في فرضه.

### ثانيا : بحث العلاقة بين الضرائب والبنيات الاقتصادية والاجتماعية :

فقد حاول الكاتب كلما أمكنه ذلك توضيح الارتباط الوثيق بين البنيات الاقتصادية والاجتماعية والبنيات الضريبية وفي هذا الإطار ركز على :

أ - واقع الازدواجية في البنيات الاقتصادية ؛

ب - الانحراف أو الاعوجاج الحاصل من البنيات القطاعية ومدى تأثيره في تطور المداخيل.

### ثالثا : اعتماد منهجية التحليل الكلي والجزئي واستنتاج العوامل التي تحد من إمكانيات التطور :

فقد بذل الكاتب مجهودا هاما في تقييم السياسة الجبائية وإيضاح حدودها على المستويين الكلي والجزئي مسلطا الضوء على مختلف الضرائب ومبينا الخصائص المتصلة بكل ضريبة على حدة، والحدود الخاصة لكل منها. كما شرح كيف تؤثر وتتأثر البنيات الداخلية لكل ضريبة بحسب الوظائف المسندة إليها في المصادر الضريبية المشكلة للمادة الضريبية.

### رابعا : تحديد مدى قدرة النظام الضريبي على الوفاء بوظيفته الاقتصادية في بث الحوافز وتقويتها من أجل تحريك الإنتاج وتداول السلع والخدمات والتشغيل :

وقد بين الكاتب في هذا المجال أن النظام الجبائي المغربي بحكم تركيبته وبنيته وطبيعته لا يستطيع تحريك الإنتاج وتحفيز الاستثمار والتشغيل في الحدود المرجوة.

ونفس الأمر بالنسبة لتوجيه عوامل الإنتاج وتقوية العرض وتنشيط الطلب سواء على النطاق الكلي أو القطاعي.

ويسجل الكاتب في هذا الصدد أن توسيع الإعفاءات أدى إلى تقليص القاعدة الضريبية وجعل التمويل العمومي منحصرا في عدد محدود من الملزمين ويورد للتدليل على رأيه أمثلة عن المبالغ التي تفوت على الخزينة بسبب إعفاءات برسم الضريبة على الأرباح المهنية لأجل تشجيع الاستثمار.

وفي تحليله للمردودية الفعلية لاستعمال الضريبة في توجيه الموارد يشير إلى السياسة الجبائية المتعلقة بالعقار. ففي رأيه أن السياسة العقارية المتبعة غير عقلانية، من شأنها أن تساعد على تقوية المضاربات وتحويل رؤوس الأموال من الأنشطة الاقتصادية المنتجة إلى أنشطة عقيمة.

وفي إطار اهتمامه بتنمية الموارد الجبائية يشير الكاتب إلى الاختلال الحاصل في توزيع العبء الضريبي بين القطاعات الاقتصادية المختلفة ويقدم في هذا المجال دراسة هامة للقطاع الفلاحي منذ الإصلاح الضريبي لسنة 1961 الذي ألغيت فيه ضريبة الترتيب إلى اليوم مبرزا الحصار المفروض من طرف قوى اجتماعية معينة، سواء في الفلاحة أو في غيرها، من أجل فرض اختيارات معينة لا تتواكب دائما مع هدف وضع حد للميول التبذيرية وتحقيق المساواة بين المواطنين في تحمل أعباء تمويل النفقات العامة.

**خامسا : أن النظام الجبائي لم يستطع أن يفي بما فيه الكفاية بوظيفته الاجتماعية في ما يرجع لتوزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين الفئات الاجتماعية المختلفة :**

ويقدم الكاتب في هذا المجال تحليلا للضغط الضريبي، كما يسلط الأضواء على الدور الذي تلعبه عدد من الضرائب في مجال التوزيع، موضحا الإجحاف الذي يقع على كاهل ذوي الدخل المحدود، واصفا مختلف المراحل التي ميزت التطور في هذا المجال.

**سادسا : الاهتمام بتحليل العلاقة بين المجتمع والدولة** وديناميكية ميزان القوى السائدة في مرحلة معينة، بين الأطراف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، في اتخاذ القرارات أو إلغائها أو تعديل بعض جوانبها، مبرزا الديناميكية الاجتماعية والسياسية المرتبطة بالمواقف التي تتخذها مختلف الأطراف الاقتصادية وقوى الضغط في توجيه القرار.

وقد تفرغ الكاتب في الجزء الثاني من دراسته إلى تحليل الإصلاح الضريبي الذي صدر بشأنه قانون إطار سنة 1984 والذي استكمل بإصدار القوانين المتعلقة بالضرائب الرئيسية الثلاث وهي الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل، وكذا النصوص التطبيقية المتعلقة بها.

وقد قدم الكاتب تحليلا وافيا لهذه الحلقات الثلاث الأساسية في الإصلاح الضريبي، آخذا في الاعتبار العديد من التغييرات التي أدخلت عليها بمناسبة قوانين المالية

المتعاقبة منذ بداية التسعينات. ويظهر التحليل الذي أورده الكاتب في مختلف الفصول مدى انشغاله بالقضايا التي تطرحها الإشكالية الرئيسية التي تفرض نفسها على السياسة الجبائية بصفة خاصة والسياسة المالية والاقتصادية بصفة عامة. وفي مقدمتها الإشكاليات التالية :

1 - إشكالية توسيع القاعدة الجبائية وكيفية الوصول إلى تعميم تدريجي لإدراج المنشآت المنتجة الموجودة حاليا خارج الاقتصاد المنظم ضمن البنيات الاقتصادية المنظمة؛

2 - إشكالية التوازن المالي وحدود العجز الممكن على ضوء المعطيات الكلية والبنيوية للاقتصاد الوطني مع تسليط الضوء على قضية المديونية ؛

3 - الشروط والإمكانيات المتاحة لتوجيه النظام الجبائي في اتجاه التوفيق بين مختلف وظائفه وبالخصوص إعطاء الوظيفة التوزيعية ما تستحقه من أهمية. وجعل النظام الضريبي أداة فعالة لتحفيز الاستثمار والإنتاج والتشغيل والمبادلات.

والخلاصة أن الأستاذ أديب عبدالسلام بإقدامه على طبع هذا الكتاب في هذا الوقت بالذات إنما يقدم مساهمة ثمينة في النقاش الدائر منذ عدة سنوات على مستويات متعددة وبصفة خاصة داخل الجامعة والإدارة وعلى مستوى مختلف أطراف الأنتاج حول النظام الضريبي المغربي، وضرورة تكييفه مع تطلعات الشعب المغربي التي تتجسم من جهة في بناء اقتصاد ديناميكي متطور يسمح بتفتق الطاقات الإبداعية للمواطن ويتوفر على الشروط التي تسمح بإدراج البلاد في الحضارة الصناعية المعاصرة. ومن جهة أخرى إرساء مجتمع متضامن تتقلص فيه الفوارق على مستوى الفئات الاجتماعية وعلى مستوى الجهات المكونة للوطن.

**الدكتور عبد الحميد عواد**

أستاذ العلوم الاقتصادية

بجامعة محمد الخامس

شتنبر 1998

# استهلال

«إن تاريخ الضريبة يعكس
تاريخ الحضارة، ويترجم البنيات
الاجتماعية، وتقلبات الظرفية
الاقتصادية»

لوفنبرغر

«إن جميع الأنظمة الجبائية
تخضع للفلسفة الاجتماعية
للعصر الذي تسود فيه»

ج. لازاريت

# الخلفية التاريخية والفكرية للضريبة

يعتبر موضوع الضريبة من الموضوعات التي تشغل بال الحكومات على مر العصور، نظرا لما لها من اثر عميق على أحوال الشعوب السياسية والاقتصادية والاجتماعية [1]، فالضريبة هي ذلك الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد المجتمع، وهي في نفس الوقت تشكل أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الإقتصادي أو الإجتماعي.

وقد عرفت المجتمعات البدائية الضريبة في شكل مساهمة اختيارية يحددها التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية، فبدأت اشبه بخدمة شخصية أولا ثم اصبحت كمنحة مالية من الرعايا إلى الحاكم ثانيا. وكنتيجة لتمركز الحياة القبلية ونمو المرافق العامة والحياة الجماعية، فقدت الضريبة صفتها الاختيارية لتصبح اجبارية، كفريضة على الأشخاص أولا ثم كواجب على الأموال ثانيا وأخيرا. وتجدر الإشارة إلى فضل الضريبة على تطور المؤسسات الديموقراطية والنيابية[2]، فليس هناك من ينكر أن الزامية الضريبة قد لعبت الدور الرئيسي في إنشاء وتدعيم المؤسسات الديموقراطية والنيابية الممثلة للشعب ، كما لا يمكن انكار كون تطبيق فكرة المساواة أمام الضريبة قد أدى إلى تطبيق مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون.

وحاليا أصبحت الضريبة محددة الأبعاد، حيث تناولها الفقهاء بالتعريف والتحديد، ووضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدة، فاختلفت سماتها حسب سياق الفكر الضريبي السائد، وحسب اختلاف الأنظمة الاقتصادية الاشتراكية أو الرأسمالية، وحسب درجة النمو الاقتصادي بين مجتمع وآخر.

وقد عرف الفقيه (كاستون جيز) الضريبة بأنها عبارة عن أداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الأفراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي، وذلك لتخصيصه لتغطية

---

1- عبد المنعم فوزي ودولاور على، مالية الدولة، الطبعة الأولى1962منشأة المعارف بالاسكندرية ص 58

2- Duverger (M), Finances publiques, P. U . F, 10ème édition, p (126)

الاعباء العامة[1]. وقد تبني هذا التعريف فقهاء آخرون أمثال (لافيريير وفالين) اللذين أضافا اليه كون الاقتطاع الضريبي يرتكز على المقدرة التكليفية للمكلفين بها. وعليه تم تعريف الضريبة في هذا الاطار على أنها اقتطاع نقدي جبري ونهائي يتحمله الممول بدون مقابل وفقا لمقدرته التكليفية، وذلك مساهمة في الاعباء العامة ولتدخل السلطة العمومية لتحقيق أهداف معينة.

ولم يستقر مفهوم الضريبة، ويصبح مقبولا من طرف المجتمعات الحديثة إلا بناء على تكييفات قانونية منطقية، ففي البداية تم تبرير الضريبة على أساس وجود عقد بين المكلف والدولة[2]، حيث يدفع الاول بموجبة مبلغا معينا من المال مقابل حصوله على الخدمات التي تقدمها له هذه الاخيرة، وقد عرفت هذه النظرية بناء على ذلك بالنظرية التعاقدية وتستقر على مبدأ المنفعة. وقد أخذ على هذه النظرية صعوبة تحديد المنفعة التي تعود على كل دافع للضريبة، خاصة بالنسبة لبعض المنافع العامة غير القابلة للانقسام.

وبعد انهيار مبادئ العقد الاجتماعي، وتلاشي النظرية التعاقدية أمام النظريات الاشتراكية والمذاهب التدخلية، ظهرت نظرية التضامن الاجتماعي التي قررت أن فرض الضريبة خاصية من خاصيات السيادة تلجأ اليها الدولة لتغطية نفقات المهام والوظائف المنوطة بها لتحقيق الصالح العام.

ومؤدى نظرية التضامن الاجتماعي أن الدولة تنفق نفقات عامة لاغنى عنها لاستمرار الجماعة وانتظامها، والافراد يلتزمون فيما بينهم بتحمل هذه النفقات[3]، فالتضامن اذن يمثل الاساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة.

وفي ظل هذه النظرية لايقاس مقدار الضريبة المفروضة على الشخص بمقدار مايعود عليه من نفع كما هو الحال بالنسبة لنظرية العقد الاجتماعي، وانما تحسب مقدرته على المساهمة في تحمل أعباء الجماعة وهو مايسمى بالمقدرة التكليفية للشخص الخاضع للضريبة.

ولازالت كل من نظرية العقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي قائمتين ضمن تيارين فكريين متعارضين داخل نسق النظام الرأسمالي[4]، علما بأن أغلب دول

1- MEHL (L), et Beltram (P), Science et technique fiscale, Paris, P. U. F, 1984, p : (61)

2 - عبد الهادي النجار، اقتصاديات النشاط الحكومي، مطبوعات جامعة الكويت 1982ص 30 وما بعدها.

3 - نفس المرجع اعلاه.

4 - بالنسبة للمدرسة الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة التي تدعو إلى تخلي الدولة عن كل دور تدخلي، وأن تحتفظ بوظائفها التقليدية فقط، تصبح الضريبة عبارة عن ثمن لخدمات الدولة، اما بالنسبة للمدرسة الكينيزية فإن مهام الدولة الواسعة ونفقاتها الهائلة ودورها التدخلي فرض عليها اعتماد نظرية التضامن الاجتماعي.

العالم الاشتراكي تسير حاليا مرغمة أو بصورة اختيارية في اتجاه تبني الاقتصاد الرأسمالي ونظام السوق، فالتيار الاول يقوم على نظرية التبادل وتمثله بشكل واضح المدرسة الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة، اما التيار الثاني فيقوم على نظرية الاكراه وتمثله المدرسة الكينيزية والكينيزية الجديدة.

فنظرية التبادل نشأت في ظل النظام الاقتصادي الكلاسيكي الذي يتسم بليبراليته [1] وبحرية التبادل بين الافراد تحت رقابة الدولة التي تلتزم بالحياد وتكتفي بوظائفها التقليدية المتمثلة في الإدارة والأمن والعدالة والدفاع والدبلوماسية.

وكنتيجة لقيام المذاهب الاشتراكية والمذاهب الرأسمالية التدخلية عرفت نظرية التبادل ميلا نحو التخفيف من نسبة حياد الدولة ودرجة التنافس داخل السوق، فتم التحول من الحياد المطلق للدولة في مواجهة الانشطة الاقتصادية والاجتماعية إلى الحياد النسبي لها [2] وذلك في الحدود التي تمليها الضرورات او تتطلبها الحركية الاقتصادية.

أما نظرية الاكراه، فقد نشأت في ظل المذهب التدخلي بعدما عرف النظام الليبرالي الكلاسيكي عدة أزمات كان اخطرها الأزمة العالمية الكبرى لسنة 1929، الشيء الذي حتم تدخل الدولة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وانقاذ النظام الرأسمالي من الانهيار.

وتحبذ نظرية التبادل في المجال الجبائي الضرائب المتعددة على الضريبة الوحيدة، واختيار الأوعية الضريبية التي تتميز باتساع نطاقها وشمول قاعدتها، كالضرائب على السلع الشائعة الاستهلاك و الضريبة على الدخل الاجمالي، كما تفضل الضريبة الثابتة الحصيلة اي الضريبة التي لاتتغير حصيلتها مع تقلبات مستوى الانشطة الاقتصادية خلال أطوار الدورات الاقتصادية، كبعض أنواع الضرائب العقارية.

وفي ظل نظرية التبادل تم وضع أهم المبادئ التي ترتكز عليها حصيلة الضريبة، كمبدأ تعميم الضريبة، وحتمية الخضوع لها، ومبدأ الملائمة في الدفع، ومبدأ اليقين، ومبدأ الاقتصاد في تكلفة التحصيل، ومبدأ استخلاص الضريبة من دون إيلام أو إثارة شعور المكلف إلى جانب التزام الضريبة حد أدنى من الحياد النسبي حتى لايكون لها

---

1 - Percebois (J), Fiscalité et croissance, Economica 1977, pp : (4-9)

2 - Brochier(H), Llau(p), Michalet (CH. A) Economie financière, 1975 pp : (16 - 18)

انعكاس سلبي على النشاط الاقتصادي او العدالة الاجتماعية [1]، ومن هنا نودي بمبدا تخفيف الضريبة حتى لاتؤثر على مبدأ الحياد الضريبي.

أما نظرية الاكراه التي تتميز بنظرتها المزدوجة للاقتصاد، حيث نجدها تميز بين اقتصادين مختلفين أحدهما اقتصاد عام تتحكم فيه المصلحة العامة، بينما الاقتصاد الآخر وهو اقتصاد السوق فيخضع للمنافسة الحرة بين المصالح المتضاربة للخواص [2]، فترى في الضريبة أداة لتمويل النفقات العمومية، ووسيلة لتدخل الدولة اثناء قيامها بتحقيق المصلحة العامة، وبذلك فإن الضريبة تستعمل بغرض التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية حسب الظرفية الاقتصادية القائمة، وبالتالي الدفع بالتنمية الاقتصادية المنشودة.

وتعمل نظرية الاكراه على تجاوز الحياد الضريبي الكلاسيكي من خلال توزيع ناجع للموارد والمداخيل على مختلف العناصر الاقتصادية، كما تعمل على تحقيق التوازن الظرفي، وتنظيم مستوى النمو الاقتصادي، وتنمية القطاعات التي تحظى بالأولوية وقد أصبحت الضريبة في ظل نظرية الاكراه وسيلة لتشجيع الانتاج أو التقليص منه، كما أصبح للكيفية التي تختار بها المادة الجبائية ومستوى الإعفاء أو عدم الإعفاء، ومستوى الاسعار، وكيفية تصاعدها تأثير كبير على القطاعات الاقتصادية [3] وعلى علاقات الاقتصاد الوطني بالاقتصاديات الاجنبية كتحفيز المستثمرين الأجانب عن طريق التخفيض من الاسعار الضريبية ومنح الامتيازات الجبائية.

---

- 1 Duverger (M), op cit (137)
-2 Percebois (J), op cit p (9)
-3 Duverger (M), op cit : (138-139)

# التنمية الاقتصادية والهيكل الضريبي

يتأثر الهيكل الضريبي الذي هو مجموع الضرائب التي تسود دولة معينة في زمن معين، بعدد من المحددات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهذه المحددات الاقتصادية وأسلوب التنمية على الخصوص، تلعب دورا رائدا في تشكيل الهيكل الضريبي، وتعتبر القاعدة الرئيسية التي تنبثق عنها بقية المحددات، وهكذا نجد أن الهيكل الضريبي يتأثر من جهة بالانتاجية الاقتصادية، ومن جهة أخرى بأسلوب الإنتاج.

وقد أكد (موريس لوري) على قانون جبائي مهم، يتمثل في الإرتباط الوثيق القائم بين المقدرة الجبائية للأمة والإنتاجية الاقتصادية[1]، فالجباية في هذا الإطار تقوم على العناصر الاقتصادية التي تستقر عليها، والتي تشكل المادة الخاضعة للضريبة. فطبيعة وأهمية هذه العناصر تحدد بشكل آمر أشكال وحدود الاقتطاعات الممكنة، كما أن التنمية الاقتصادية تضاعف من وجود المادة الخاضعة للضريبة وتجعلها أكثر تنوعا.

وهكذا عندما يرتفع الدخل الوطني ويزداد عدد المكلفين بالضريبة، فإن قسما من هذه الموارد ستخضع للضريبة على الدخل، كما أن مردودية الضرائب على الإنفاق تتزايد عقب تضاعف المبادلات وارتفاع القيمة المضافة للمنتوجات المتبادلة.

إن نسبة المداخيل الجبائية إلى الدخل الوطني الاجمالي تكون مرتفعة في الدول المتقدمة اقتصاديا، بينما تنخفض هذه النسبة عادة في الدول السائرة في طريق النمو وفي المجتمعات المتخلفة اقتصاديا، فهذه الاخيرة تتسم بعدم كفاية الناتج القومي لاجراء اقتطاعات ضريبية كافية.

ونستخلص أن الهيكل الضريبي يرتبط بحجم الدخل القومي وهيكله وطريقة توزيعه، فكلما زاد حجم الدخل وتنوعت مصادره، وازدادت درجة التباعد في مستويات الدخول، وتعددت أنواعها كلما أمكن للأسعار التصاعدية أن تلعب دورا

---

1- Lauré (M), Traité de politique fiscal, P. U. F pp : (186 - 189)

هاما في الهيكل الضريبي، أما اذا كانت الدخول منخفضة ومتقاربة فالضريبة التي تسود حينئذ تكون أقل تصاعدا، وقد تكون نسبية.

ويؤثر أسلوب الانتاج الاقتصادي المعتمد في مضمون وشكل الهيكل الضريبي السائد، ففي الاقتصاديات الفلاحية تكون مردودية الضريبة ضعيفة جدا مقارنة مع الاقتصاديات الصناعية، كما يصعب فضلا عن ذلك فرضها وتحصيلها اضافة إلى كونها غير مقبولة من طرف المواطنين.

ان حساسية المجتمعات الفلاحية للضريبة يمكن تفسيرها من الناحية النفسية على أساس ضعف اندماج العالم القروي في الأنظمة الاجتماعية المركزية التي تلتجئ الى الاكراه الضريبي [1] ، لكن يمكن تفسير هذه الحساسية أيضا من الناحية الاقتصادية على أساس أن الانتاجية وضعف توفر النقود عموما في الاقتصاديات الفلاحية يجعل الاقتطاع الضريبي الذي يحسب رقميا يظهر ثقيلا نسبيا [2] ، كما أن الإستهلاك الذاتي العائلي الذي يعتبر مهما لدى الفلاحين حتى في اقتصاديات التبادل يقلص من المادة الضريبية الى درجة يصعب تقييم نسبتها.

إن الإنتاج الزراعي يخضع لتناقص الغلة او تزايد التكاليف بدرجة أكبر من الانتاج الصناعي، فالمحصولات الزراعية تعرف تقلبا في أسعارها لأسباب طبيعية واقتصادية الشيء الذي يطبع الدخل القومي للمجتمعات الزراعية بعدم الاستقرار وأنظمتها الجبائية بضعف المردودية.

أما في الاقتصاديات الصناعية فنجد ان التصنيع لايدفع فقط الى تزايد الانتاجية، وإنما يؤدي كذلك الى تضاعف حجم المبادلات، فتركيز عدد المشاريع وتعميم العمل المأجور يفتح المجال امام تطور الضرائب شكلا ومضمونا [3]. فكما يؤكد على ذلك (كابريل أردن) فانه من السهل التعرف على الأجر من التعرف على الريع الفلاحي [4] .

في المجتمع الصناعي أو التجاري تتعدد مصادر الدخل، كما يرتفع مبلغ الدخل الفردي، وتنتشر الشركات الخاصة، ومنها شركات المساهمة، ويصبح من الممكن الاعتماد على ضرائب الدخل من العمل ومن رأس المال، أو من تفاعل العمل وراس المال معا، ويصبح من الممكن أيضا أن ترتفع فئات هذه الضرائب.

---

1- Mehl (L) et Beltram (P) , op cit p : (441) et suivant

2- Beltram (P) , Systèmes fiscaux, P. U. F , édit Que sais-je 1975 p : (12 - 14)

3- Ibid

4- Ardant (G), Histoire de l'impôt, Fayard, 1972, p : (479)

وللحيلولة دون ارتفاع نفقات الانتاج، لايكون من مصلحة المجتمع الصناعي الذي يستورد كثيرا المواد الاولية والسلع نصف المصنعة زيادة الرسوم الجمركية. كما ان استيراد المواد الغذائية، لايمكنه أن يصبح مصدارا هاما لمداخيل الرسوم الجمركية نظرا لما قد يترتب على ذلك من ارتفاع نفقات المعيشة، وبالتالي نفقات الانتاج مرة اخرى.

وتلجأ الدول المتقدمة صناعيا عادة إلى الضرائب على الاستهلاك، إما لموازنة ميزان المدفوعات، أو للحد من التضخم، أو رغبة في تحقيق التوازن في الاعباء المالية بالنسبة لطبقات الدخول المختلفة، اذا تعذر لسبب ما فرض ضرائب مباشرة على أصحاب الدخول المنخفضة، أو زيادة أسعار الفئات العليا لضرائب الدخل.

وهكذا نستنتج أن مستوى الإنتاجية وأسلوب الانتاج الاقتصادي لهما آثار مباشرة على الهيكل الضريبي السائد، ويطبعانه بخصائص معينة حسب اختلافهما من مجتمع إلى آخر.

# الآثار الاقتصادية للضريبة

نظرا لتداخل العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي، فإنه يصعب التوصل إلى تحديد دقيق لآثار الضريبة على هذا النشاط الاقتصادي[1] ولذلك لايمكن في هذا المقام سوى استعراض مجمل آثار الضريبة على الكميات الاقتصادية الكلية كالاستهلاك والانتاج والادخار والتوزيع والأثمان بهدف التعرف على المؤشرات العامة لهذه الآثار.

## 1 - اثر الضريبة على الاستهلاك .

يتخذ أثر الضريبة على الاستهلاك بصفة عامة بعدين، يتعلق الأول بطبيعة وعاء الضريبة[2] ، ففي حالة الضريبة على الدخل الشخصي نجد ان هذه الاخيرة تؤدي إلى تخفيض دخل من يتحمل عبئها، مما يؤثر سلبا على حجم الانفاق الشخصي على الاستهلاك، ويؤدي بالتالي الى انخفاض الطلب على السلع والخدمات، وإن كان ذلك يتوقف على مدى مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، فقد يقل تأثير تضريب السلع الضرورية (لانخفاض مرونة الطلب عليها) بينما يبرز التأثير بالنسبة للسلع، غير الضرورية (نتيجة لمرونة الطلب عليها). وفي حالة تضريب السلع على نحو يؤدي إلى زيادة اسعارها فذلك لايؤثر على حجم طلب اصحاب الدخل المرتفع، الذي تقل مرونته بصفة عامة على هذه السلع. أما بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفض فيقتصر الأمر على السلع الضرورية فقط، التي لاتؤثر زيادة أسعارها، نتيجة لفرض الضريبة، كثيرا على حجم الطلب عليها نظرا لقلة مرونته.

أما البعد الثاني لأثر الضريبة على الاستهلاك، فنجده يعتمد على مدى الزيادة التي يحدثها فرض الضريبة على الانفاق العام. إذ يؤدي توجه الدولة للزيادة في مواردها

---

1- ان الضريبة ليست هي العامل المؤثر الوحيد في مجرى الحياة الاقتصادية، بل هي أحد العوامل العديدة المتباينة، انظر عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1973 ص 101 - 132 .

2- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية 1985، ص 249 وما بعدها.

الضريبية إلى الزيادة في الطلب العام على السلع والخدمات ومن ثم إلى تعويض النقص في الطلب الخاص الناتج عن فرض الضريبة (الأمر الذي لا يؤثر على حجم الطلب الكلي) بينما يؤدي قيام الدولة بتجميد الحصيلة الضريبية إلى تخفيض ملموس من حجم الاستهلاك الكلي.

## 2- اثر الضريبة على الادخار :

نظرا لما تنطوي عليه الضريبة من استقطاع جانب من دخول الافراد، فإنها تؤدي إلى تخفيض الادخار إسوة بالاستهلاك [1] ، وما من شك أن ذلك يتوقف على عدة عوامل، لعل من بينها حجم الدخل الفردي ومستوى المعيشة، ومدى رغبة الفرد في العمل والانتاج لتعويض الاستقطاع الضريبي من ناحية، وطبيعة عناصر هيكل النظام الضريبي من ناحية أخرى[2]. اذ بينما يؤدي فرض الضرائب على الاستهلاك عادة إلى رفع أسعار السلع والخدمات نتيجة لسهولة نقل عبئها (وفقا لمدى مرونة الطلب) مما يؤدي إلى الحد من حجم استهلاك أصحاب الدخل المنخفض منها، فإن فرض هذه الضرائب لايؤثر عادة على حجم استهلاك أصحاب الدخل المرتفع نتيجة لجموده، وينحصر هذا الاثر على حجم مدخراتهم فحسب.

وقد تتجه بعض الأراء إلى اعتبار الضريبة بمثابة ادخار اجباري على افتراض قيام الدولة بانفاق حصيلة الضريبة لتمويل الاستثمارات العامة اللازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية. ولا تخفى صعوبة التعميم في هذا المجال، إذ قد تلجأ الدولة إلى استخدام هذه الحصيلة أو كلها في تمويل الانفاق الجاري بطابعه الاستهلاكي.

## 3- اثر الضريبة على حجم الانتاج .

تؤثر الضريبة على حجم الانتاج من عدة جوانب، إذ أن تأثير الضريبة على الادخار انما ينطوي في حقيقته على الحد من حجم الاستثمارات الخاصة وزيادة الاستثمارات العمومية، كما أن فرض الضريبة يؤدي إلى رفع نفقات الإنتاج مما يحد من أرباح المنظمين الذين يحاولون نقل عبء الضريبة إلى المستهلك بزيادة أسعار بيع الإنتاج، الأمر الذي يتوقف على مدى مرونة الطلب، وقد يتجه المنظمون إلى تخفيض حجم

---

1- يونس أحمد البطريق، نفس المرجع أعلاه.

2- يعتبر البعض أن الضرائب على الدخول العالية التي كان يدخر أصحابهاجزءا كبيرا منها تقلل من قدرة هؤلاء على الادخار، أما الضرائب على الدخول الصغيرة التي يملك أصحابها فائضا فإنها لاتؤثر بطبيعة الحال على مقدرة هؤلاء الأفراد على الادخار لأنهم لايدخرون أصلا. أنظر عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، المرجع السابق ص 106.

الإنتاج بالحد من استخدام عوامل الإنتاج المتاحة وزيادة البطالة [1] . مما يؤدي بالدولة إلى زيادة انفا قها، وبالتالي زيادة الطلب العام لتعويض النقص في الطلب الخاص، وخاصة في القطاعات التي تأثرت بقرارات المنظمين نتيجة فرض الضرائب.

## 4 - اثر الضريبة على التوزيع .

إنطوت الاتجاهات الاجتماعية والاشتراكية في الدول الرأسمالة على دعوة الدولة للعمل على اعادة توزيع الدخل القومي بما يكفل تحسين أوضاع أصحاب فئات الدخل المنخفض[2]، وتعد الضريبة من أبرز الأدوات المالية التي تستعين بها الدولة في هذا المجال.

ففكرة الحد من التفاوت في توزيع الدخل القومي لم تنل اهتمام الفكر الاقتصادي التقليدي الذي كان يعتقد أن التفاوت يؤدي إلى زيادة عرض المدخرات، وبالتالي إلي تخفيض سعر الفائدة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الاستثمار، وبالتالي زيادة العملة وارتفاع مستوى المعيشة وتنمية المجتمع.

ولكن بتقدم نظرية المنفعة الحدية، اتضح ان دراسة حجم الدخل القومي لا تكفي وحدها لتحديد مستوى رفاهية المجتمع، بل يتطلب الأمر أن يؤخذ في الحسبان نمط توزيع الدخل.

وقد أوضح كينز على عكس ماتوصل إليه التقليديون، أن الادخار لايؤثر في حجم الاستثمار بل يتأثر به، وإن حجم الاستثمار لايتوقف على سعر الفائدة، بل على العلاقة بين سعر الفائدة والكفاية الحدية لرأس المال، وبذلك أثبت كينز مدى أهمية زيادة الانفاق في تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة الدخل القومي. ولما كان الحد من التفاوت في توزيع الدخل القومي يؤدي بطبيعته إلى زيادة الانفاق، وبالتالي إلي زيادة الدخل القومي، فقد أصبح مطلبا اقتصاديا هاما للدولة الحديثة، علاوة على كونه هدفا اجتماعيا وسياسيا تسعى الدولة لتحقيقه[3] ولذلك ازدادت أهمية دراسة أثر الضريبة على توزيع الدخل باعتبارها أداة رئيسية في هذا المجال.

---

1- .عبد الهادي النجار، اقتصاديات النشاط الحكومي، المرجع السابق، ص 42 وما بعدها.

2- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق

3- يرتكز إعادة توزيع الدخل أساسا على ملكية وسائل الانتاج، والنفوذ السياسي وغير ذلك من الاعتبارات، وتعتبر الضريبة وسيلة في يد الدولة للحصول على الأموال اللازمة لنفقاتها العامة، ولهذا تؤثر الضريبة على توزيع الدخل القومي بين أفراد الجماعة، ومن هنا أصبحت سلاحا يتم من خلاله إما توسيع الفجوة بين الطبقات أو تقريب الفوارق بين دخول هذه الطبقات، انظر عبد الهادي النجار، المرجع السابق ص 43 - 44.

وتتخذ اعادة توزيع الدخل القومي إما صورة رأسية أو صورة أفقية[1]، وتنطوي الصورة الرأسية على تغيير أنصبة فئات الدخول المختلفة من الدخل القومي بصرف النظر عن أنواعها ومصادرها، ويختلف أثر الضريبة في هذا الصدد بحسب نوعية الضريبة ونطاق سريانها، فالضرائب التي لاتراعي ظروف وأعباء المكلف بها (النسبية والعينية) يزداد عبؤها على أصحاب الدخل المنخفض، بينما ينخفض عبؤها على أصحاب الدخل المرتفع. وكذلك الحال بالنسبة للضرائب على السلع الضرورية وشائعة الإستعمال، بحيث تؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخول بين الفئات المختلفة. بينما تؤدى الضرائب المباشرة على الدخل والثروة (على الشركات مثلا) التي تتصف عادة بتصاعد أسعارها وإعفاء الدخول والثروات المحدودة منها إلى الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروة.

وتنطوي الصورة الأفقية لاعادة توزيع الدخل على تعديل أنصبة عوامل وقطاعات الانتاج من الدخل القومي، وذلك بالتمييز بين عناصر الدخل القومي بحسب طبيعة عوامل الانتاج التي حققته. وهكذا يمكن التفرقة بين دخل العمل (أو الدخول المكتسبة بصفة عامة) ودخل الملكية (أو الدخول غير المكتسبة) اذ عادة ما تلجأ الدولة إلى تخفيف عبء الضرائب على الفئة الأولى وزيادتها بالنسبة للثانية، أو التفرقة في المعاملة الضريبية بين القطاعات الانتاجية، كما يحدث بالنسبة لتخفيض العبء الضريبي على قطاعات معينة لتشجيعها على زيادة الانتاج وتوجيه الاستثمار إليها (كالقطاع الصناعي في الدول النامية) أو زيادة هذا العبء على قطاعات أخرى.

وجدير بالذكر، انه في مجال تناول أثر الضريبة على التوزيع، يتعين أن يؤخذ في الحسبان الهيكل الضريبي بجميع عناصره دون التركيز على ضريبة معينة وإغفال الضرائب الأخرى التي يضمها هذا الهيكل، فقد تلغي الاثار التي تحدثها ضريبة معينة على توزيع الدخل الآثار الناجمة عن ضرائب أخرى في هذا المجال ؛ ومن جهة أخرى قد تتكامل آثار كل من الضريبة والانفاق العام بالنسبة لتوزيع الدخل، اذ تتعاظم آثار الضريبة التي تستهدف الحد من التفاوت في توزيع الدخل القومي، اذا ما اتجهت الدولة في اطار سياستها الانفاقية إلى مراعاة اصحاب الدخل المنخفض سواءً على نحو مباشر عن طريق الاعانات النقدية أو غير مباشر عن طريق توفير الخدمات العامة (التعليم والرعاية الصحية) باسعار رمزية أو بالمجان.

---

1- يونس أحمد البطريق، المرجع السابق.

## 5 - أثر الضريبة على المستوى العام للأثمان .

القت النظريات الحديثة لمالية الدولة الضوء على أهمية الضريبة كأداة فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية لتحقيق الاستقرار في المستوى العام للأثمان[1]، اذ تؤدي الزيادة في الضريبة إلى تقييد الانفاق الخاص (وخاصة في مجال الانفاق الاستهلاكي) والحد من التضخم. كما يؤدي انخفاض حصيلتها إلى الحيلولة دون هبوط مستوى الانفاق النقدي الكلي، وذلك مع افتراض عدم تغير مستوى الانفاق العام، وإن كان يصعب التعرف على الأثر النهائي للضريبة على المستوى العام للأثمان بغير تحديد فئات الدخل التي تتحمل الضريبة وفئاته التي تستفيد من حصيلة الضريبة عن طريق الانفاق العام، حيث تتكامل آثار كل من الضريبة والانفاق العام لحصيلتها.

ولا يفوتنا في هذا الاطار الاشارة إلى ماتنطوي عليه الزيادة في الضرائب من اتجاهات تضخمية في مرحلة التنمية أو في زمن الحرب[2]، وذلك على عكس الهدف المقصود منها، أي بامتصاص القوة الشرائية الزائدة والحد من الانفاق النقدي الكلي. فإذا ما تمتع العمال بثقل سياسي واجتماعي قوي عن طريق نقاباتهم وتنظيماتهم ونجحوا في نقل عبء هذه الضرائب إلى أرباب العمل، فإن ذلك سيؤدي إلى تعقيم آثار زيادة الضرائب على السلع. ولايختلف الأمر إذا ازدادت الضريبة على المشروعات الانتاجية المتنافسة على نحو يزيد من تكاليف الانتاج إذ يؤدي ذلك إلى خروج المشروعات الحديثة من النشاط، وبالتالي إلى تخفيض حجم الانتاج. فينخفض العرض، مما يتيح الفرصة للمشروعات الباقية لرفع الاثمان وزيادة حدة التضخم.

---

1- يتوقف تأثير الضريبة على الأثمان إلى حد كبير على درجة مرونة العرض والطلب على المادة الخاضعة للضريبة وكذا الظروف الاقتصادية المحيطة بالانتاج، انظر عبد المنعم فوزي النظم الضريبية المرجع السابق ص 102 وما بعدها.

2- يونس أحمد البطريق المرجع السابق .

# تحديد بعض المفاهيم

السياسة في أصل معناها اليوناني هي تدبير شؤون الدولة ومن هذه الشؤون تعبئة الموارد العمومية، وفيما وراء المفاهيم الإبستمولوجية والفلسفية فإن المقصود بالسياسة الضريبية الواردة في هذا المؤلف، تلك التوليفة بين القرارات الجبائية التي تتخذها السلطات العمومية في مكان وزمان معين، نتيجة توافقات بين المواطنين، ومن شأنها إحداث آثار قانونية وإقتصادية وإجتماعية ومالية متنوعة، تخدم هدفا استراتيجيا تنمويا معينا.

وتدل التنمية عموما على تلك العملية المجتمعية المقصودة الهادفة إلى تعظيم فرص الحياة، وتعظيم فرص المساواة للأغلبية من الأفراد في المجتمع. على أن هذه التنمية يجب أن تتسم بالإستقلال، حيث أن التنمية المستقلة هي القادرة على إنجاز عملية التنمية بالاعتماد على الذات أي بتعبئة الموارد المادية والبشرية والسيكولوجية في الداخل، وتقليص الاعتماد على الخارج إلى أدنى حد ممكن، أي أن التنمية المستقلة تنطوي على تقليص الاستغلال وتعظيم الاستقلال.

وتعني استيراجية التنمية المخطط الشامل الذي يستهدف تحقيق التقدم الاقتصادي والاجتماعي، أي توفر رؤية واضحة في ظل وجود هدف استراتيجي[1] يسعى المجتمع

1 - ينصرف المقصود بالهدف Goal بالمعنى الفلسفي لهذه الكلمة إلى وجود تصور ذهني مسبق حول الوضع النهائي الذي يأخذه التطور في ظاهرة ما من خلال مسارها في مرحلة زمنية معينة، ويختاره الإنسان بوعيه من بين عدة إمكانيات موضوعية مختلفة للتطور الذي يمكن أن تأخذه الظاهرة في نهاية هذه المرحلة. وهذا الهدف لابد من توظيفه نوعيا، أي إدراك وتحديد الحالة الكيفية المرغوبة التي ستكون عليها الظاهرة في نهاية الفترة. كما ينبغي تحديد هذا الهدف كميا، أي التنبؤ بالحجم المطلوب للظاهرة عند بلوغ الفترة الزمنية المحددة منتهاها. ومن هنا يتبين لنا أن الهدف الاستراتيجي لابد من اختياره في ضوء الواقع الموضوعي الذي تتواجد فيه الظاهرة. بمعنى أنه لا يمكن أن يحدد بشكل عشوائي، أي خارج الواقع الموضوعي للظاهرة. وواضح لنا، بناءا على ما تقدم، أنه كلما تغير الواقع الذي تتواجد في الظاهرة كلما تغيرت الإمكانات المختلفة لشكل التطور الذي يمكن أن تنتهي إليه الظاهرة كلما تغيرت الإمكانات المختلفة لشكل التطور الذي يمكن أن تنتهي إليه الظاهرة، ومن ثم تتغير الأهداف التي يمكن للإنسان أن يختار من بينها. ويضاف إلى ذلك أن الوصول إلى الهدف يقتضي اختيار الوسائل المناسبة لتحقيقه. أنظر في ذلك، د. رمزي زكي أزمة الديون الخارجية رؤية من العالم الثالث، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ماي 1977 ص 461 وما بعدها.

إلى تحقيقه، حول شكل ومسار التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي يعبئ الاقتصاد القومي من أجل الوصول إليه في الأجل الطويل. ومن ثم يتحصل مضمون وضع أية استراتيجية للتقدم الاقتصادي والاجتماعي بصفة أساسية في تحديد قضيتين أساسيتين:

الأولى هي تحديد المبادىء التي يتعين أن ينمو الاقتصاد القومي في ظلها وتتحدد على أساسها أوضاع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع خلال الفترة الطويلة المقبلة. وهذه المبادىء سوف تؤثر في النهاية في تحديد دالة التفضيل الاجتماعي التي يسعى المجتمع إلى تعظيمها.

القضية الثانية تتمثل في ضرورة وجود تصور واضح حول أكثر التغيرات الهيكلية فائدة للاقتصاد القومي والتي تمكن المجتمع من استخدام الموارد الاقتصادية والبشرية أحسن استخدام ممكن.

ولاشك أن تحديد القضية الأولى يقتضي توافر الفلسفة الاجتماعية التي يختارها ويحددها ويرتضيها المجتمع لكي تكون إطارا واضحا يتحرك فيه تقدم المجتمع، وتلك قضية يلعب فيها الإختيار السياسي الدور الرئيسي.

أما القضية الثانية فتتطلب وجود رؤية بعيدة المدى عن تلك القطاعات التي يجب أن تنمو على نحو معين والتي تتميز بأن لها ثقلا نسبيا كبيرا في عملية التنمية. وبدون هذه الرؤية البعيدة المدى عن تطور هيكل الاقتصاد القومي لا يمكن أن توجد أية استراتيجية صحيحة للتنمية الاقتصادية المخططة.

وعلى الرغم من أن هذه الرؤية ليست إلا مجموعة من المبادئ المحددة لما يجب أن يكون عليه نمو الاقتصاد القومي في الفترة الطويلة المقبلة، إلا أن الوصول إلى هذه الرؤية بشكل سليم يتطلب أولا التعرف الدقيق على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي الذي بلغه الاقتصاد القومي من خلال التطور التاريخي الماضي ومعرفة القوانين الاقتصادية والاجتماعية التي تحكمت في تحديد ملامحه الأساسية التي وصل إليها في مرحلته الراهنة.

وبعد ذلك يتطلب الأمر من أجهزة التخطيط أن تبدأ عملها، عند رسم هذه الاستراتيجية، بالتركيز على عدد محدد من المسائل الجوهرية والقضايا الرئيسية التي تحكم نمو الاقتصاد القومي في الأجل الطويل، وكذلك على عدد من العلاقات الأساسية بين الفروع الإنتاجية التي تتميز بدورها الرائد ووزنها النسبي الكبير في مجال النمو الطويل المدى [1].

---

1 ـ من بين هذه العلاقات والنسب الرئيسية يمكن ذكر، بالإضافة إلى العلاقة بين النظام الجبائي ومصادر الدخل ومنافذ الإنفاق، العلاقة بين التراكم والإنتاج والعلاقة بين إنتاج سلع وسائل الإنتاج وإنتاج السلع /...

من جهة أخرى تفيدنا كلمة إصلاح بأن هناك وضعا خاطئا يجب اصلاحه، بل ان التفسير اللغوي لكلمة اصلحه اصلاحا تعني أزال فساده، بينما الإصلاح كمصدر يعني تهيئة الشيء على وجه السداد [1]. وفي المجال الجبائي تفيدنا عبارة الاصلاح، بأن النظام الجبائي القائم يعاني من خلل عميق يجب اصلاحه، كما تفيدنا هذه العبارة بأن هناك سياسة ضريبية وخطة معينة لدى المسؤولين تتسم بتكاملها وتناسقها وقدرتها على تجاوز هذا الخلل، وبطبيعة الحال فإن كل خطة للاصلاح الجبائي لابد ان تستند إلى استراتيجية اقتصادية معينة، وعلى منضور مالي واجتماعي، وعلى تدابير واجراءات ادارية وتقنية. وقد لاحظ موريس لوري في هذا الإطار، ان الاصلاح الجبائي عبارة عن تجديد تشريعي عميق بشكل كافي للقضاء على العيوب العامة للضرائب السائدة [2].

وقد عرف المغرب في فترات مختلفة من تاريخه سياسات ضريبية وخططا للاصلاح الجبائي، حيث نجد مثل هذه الخطة في المحاولات التي قام بها كل من السلطان مولاي الحسن الأول وابنه المولى عبد العزيز في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين[3] لإصلاح الجباية والمالية العامة المتردية آنذاك، والتي لم تعد تساير متطلبات بيت المال والبلاد، لمواجهة القوى الأجنبية المتربصة بالمغرب. كما نجد مثل هذه الخطة في كل من احكام اتفاقية الجزيرة الخضراء لسنة 1906 والبنيات الجبائية الجديدة التي أدخلتها سلطات الحماية الفرنسية الى المغرب انطلاقا من سنة 1912، والتي كانت تنسجم مع مصالح الدول الاستعمارية ومصالح فرنسا [4].

وبعد حصول المغرب على استقلاله السياسي كان لابد من اعادة بناء النظام الجبائي المغربي على أسس متينة تتماشى مع الظروف الجديدة للمغرب المستقل، وعلى الخصوص فك الارتباط مع سلطات الحماية السابقة، وفي سنة 1961 تحقق أول إصلاح جبائي متكامل يحاول أن يوفق في نفس الوقت بين استراتيجية التحرر الاقتصادي، واستراتيجية الليبرالية الاقتصادية التي شرع في تبنيها مع بداية عقد الستينات.

---

الاستهلاكية، وبين القطاع الصناعي والقطاع الزراعي، وبين القطاعات السلعية والقطاعات الخدماتية، وبين الاستهلاك الجماعي والاستهلاك الفردي، وبين هيكل التراكم (الاهتلاك، الاستثمار في خلق الطاقة، الاحتياطي)، وبين مكونات الدخل القومي (الأجور، الأرباح، الريع، الفائدة) وبين حجم الأجور وحجم التوظيف وبين حجم السكان و حجم الإنفاق الحكومي إلى غير ذلك...

1- المعجم العربي الحديث، لاروس، تأليف الدكتور خليل الجر، مكتبة لاروس باريس 1987.

2- Lauré (M) , Traité de la politique fiscale, op cit, p (147)

3- البير عياش، المغرب والاستعمار حصيلة السيطرة الفرنسية، كتاب مترجم، دار الخطابي، الطبعة الأولى، أبريل 1985، ص 63 – 74.

4- Loze (M), Les finances de l'Etat, édit La porte, pp : (258 - 262)

لكن متطلبات المجتمع المتناقضة التي تطالب من جهة بتدخل الدولة لضمان الاستقرار الاقتصادي والتنمية الاقتصادية واعداد البنيات التحتية الضرورية، اضافة إلى دعم عدد من المرافق الاجتماعية والاستراتيجية، ومن جهة أخرى بتدعيم المبادرة الخاصة، وتشجيع الاستثمار الخاص الوطني والاجنبي، وتوسيع نظام السوق، دفعت السلطات الجبائية إلى مراجعات وتعديلات ومحاولات فاشلة للاصلاح الجبائي، الشيء الذي جعل النظام الجبائي في أواخر عقد السبعينات، وبداية عقد الثمانينات عاجزا عن القيام بأدواره التقليدية على المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية، وهو مادفع إلى التفكير بجدية في ادخال اصلاح جبائي شمولي على هذا النظام.

لكن الاصلاح الجبائي الذي اعتمد في عقد الثمانينات جاء ليقطع الصلة مع جميع الافكار الجبائية السابقة، بحيث اعتمد أطروحة جبائية جديدة انطلقت من الاستراتيجية الاقتصادية للرأسمالية الاحتكارية بالولايات المتحدة الامريكية، وعمت مختلف الدول السائرة في طريق النمو عن طريق الدور الذي تلعبه المؤسسات المالية الدولية 1. في التأثير على السياسات الاقتصادية الوطنية، وتقوم هذه الأطروحة الجبائية الجديدة على أفكار المدرسة الإقتصادية الكلاسيكية الجديدة وعلى مبادئ مدرسة اقتصاد العرض، وتعمل ميكانيزماتها ضمن استراتيجية اقتصادية معينة عرفت خلال عقد الثمانينات في المغرب بسياسية التقويم الهيكلي.

---

1 - راجع : Tanzi (V), Politique de finances publiques pour la croissance et la stabilité dans les pays en développement, communication présentée au collogue organisé par le ministère des finances du royaume du Maroc et le Fonds Monétaire International, 1988 pp.(234-244).

# إشكالية البحث وخطته ومنهجيته

لقد حاولنا أن نبرز من خلال هذه المقدمة مفهوم الضريبة، وتطور الفكر الضريبي، ومكونات الأنظمة الجبائية وآثارها الاقتصادية، وأخيرا تحديد بعض المفاهيم. وتبين هذه المحاور أهمية الحدث الجبائي، وأبعاده المتعددة، الإقتصادية والاجتماعية والسياسية والنفسية. وإذا كان الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات في المغرب قد انتهى عمليا مع وضع قانون الضريبة العامة على الدخل سنة 1989 وإعادة هيكلة إدارة الضرائب في صيف 1991، فإن هناك عدة تساؤلات تطرح على الباحث.

فالسؤال الأول الذي يتبادر إلى الذهن هو لماذا الاصلاح الجبائي لعقد الثمانينات ؟ وما هي الظروف التي فرضته ؟

إن الجواب على هذا التساؤل يتطلب التعرف على النظام الجبائي المغربي الذي كان قائما منذ الاستقلال، وعلى الخصوص ابراز حدوده الاقتصادية والمالية والاجتماعية والادارية والتقنية التي تعمل ضمنها السياسة الضريبية، وانطلاقا من هذا التحديد يمكننا فهم سياق الاصلاح الجبائي الحالي.

السؤال الثاني الذي يتبادر إلى الذهن هو كيف ثم التوصل إلى الاصلاح الجبائي الحالي ؟ وما هي مكوناته ؟

إن الجواب على هذا التساؤل يتطلب منا فهم دوافع الاصلاح الجبائي على المستوى المالي والاقتصادي، وبالتالي معرفة مبادئ الاصلاح الاقتصادي والمالي من جهة، ومبادئ الإصلاح الجبائي من جهة اخرى، ثم على أساس هذه المعرفة يمكن استعراض مكونات الاصلاح الجبائي وتوجهات السياسة الضريبية وفهمها بسهولة في سياق استراتيجية التنمية المعتمدة.

وهكذا ترتكز الأشكالية الرئيسية لهذا الكتاب على التساؤل التالي : لماذا الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات ؟ و كيف تعمل السياسة الضريبية في إطاره ؛ ثم ما هي دوافعه ومكوناته انطلاقا من استراتيجية التنمية المعتمدة في المغرب ؟ .

وتطرح هذه الاشكالية عدة علامات استفهام، فالنظام الجبائي المغربي ينطلق كغيره من الأنظمة الجبائية من مجموعة من المعطيات الاقتصادية والإجتماعية و السياسية والثقافية تتسم بخصوصيات تحدد مستوى اقتصادي واجتماعي معين للبلاد، وبناء على ذلك فإن النظام الجبائي المغربي يخضع لمجموعة من المحددات يؤثر ويتأثر بها، مما يطرح التساؤل عن الحدود التي تضعها هذه المحددات، وعن درجة التأثير الذي تحدثه في الهيكل الضريبي.

وإذا كانت الحدود الكلية للنظام الجبائي المغربي تكيف الخصائص العامة لهذا الأخير، فإن البنيات الداخلية لكل ضريبة على حدة تؤثر وتتأثر، بحسب الوظائف المسندة لها، في المصادر الاقتصادية المشكلة للمادة الضريبية، وهو ما يدفع إلى التساؤل عن الحدود الجزئية لكل ضريبة على حدة، وبالتالي عن كيفية تقدير الدور الذي تقوم به في مجال التنمية الاقتصادية والإجتاعية.

إن دراسة الحدود الكلية والجزئية للنظام الجبائي المغربي في ظل توجهات السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية القائمة منذ الاستقلال تبين موطن الخلل في هذا النظام، كما تبين كيفية وضع مخطط شامل للإصلاح الجبائي، خصوصا وأن الأزمة المالية التي عرفها المغرب منذ أواخر عقد السبعينات وبداية عقد الثمانينات تؤكد على عدم نجاعة النظام الجبائي القائم، كما تحتم على السلطات العمومية مباشرة إصلاحات اقتصادية وجبائية عميقة، لتجاوز الأزمة وإعادة هيكلة الميكانيزمات الاقتصادية وبالتالي الميكانيزمات الجبائية. والتساؤل الذي يقتضي الاجابة عنه هنا يتمثل في ماهي دوافع الاصلاح الاقتصادي المعتمد في بداية عقد الثمانينات من جهة، وماهي دوافع الاصلاح الجبائي المقترن بهذا الاصلاح من جهة أخرى ؟ حيث يفترض الجواب التطرق لطبيعة الأزمة الاقتصادية وحجمها ومدى شموليتها، ولطبيعة التدابير المتخذة لتحقيق الاصلاح الاقتصادي والجبائي، وأخيرا توجهات الاصلاح الجبائي ومدى ملاءمة هذه التوجهات للواقع الاقتصادي والاجتماعي المغربي.

لقد باشرت السلطات الجبائية منذ 1984 العمل على ادخال الاصلاح الجبائي حيز التنفيذ من خلال اعتماد قانون إطار للإصلاح الجبائي أولا ثم مجموعة من النصوص التطبيقية للإصلاح الجبائي ثانيا تمثلت في كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل، والتساؤل الذي يتبادر إلى الذهن هنا يتمثل في مدى تماثل هذه النصوص الجبائية الجديدة مع استراتيجية الإصلاح الإقتصادي والجبائي، ومع توجهات التنمية المعتمدة، ثم هل تمكن هذا الإصلاح من تجاوز السلبيات العالقة بالنظام الجبائي السابق ؟

ان مختلف هذه الاستفهامات وغيرها تشكل محاور الاشكالية العامة لهذا الكتاب، حيث يؤدي الجواب عنها إلى التعرف على النظام الجبائي المغربي الذي ساد منذ بداية الاستقلال من خلال تقديم قراءة جديدة له على ضوء أسلوب التنمية المعتمد، وبالتالي ابراز حدوده الإقتصادية والمالية والإجتماعية والإدارية والتقنية. وانطلاقا من هذا التحديد الأخير الذي يساهم في فهم دوافع الإصلاح الجبائي الحالي يمكن مقارنة النظام الجبائي السابق بمضمون الإصلاح الحالي وتوجهاته.

سيلاحظ القارئ أننا لم ندخل في التحليل الجباية المحلية، وليس ذلك استهانة من شأنها أو تقليلا من الدور الممكن أن تلعبه في المستقبل في مجال التنمية، وإنما لكون التطرق لهذه الجباية يتطلب تخصيص حيز كبير في هذه الدراسة. كما أن الاقتصار على الجباية العمومية كافي في الوقت الراهن لتوضيح توجهات السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية المعتمدتين في المغرب خلال النصف الثاني من القرن العشرين.

ان فهم دوافع الإصلاح الجبائي تتأتي أيضا من خلال التعرف على حجم الأزمة المالية والإقتصادية التي تعرض لها المغرب، وبالتالي من خلال مبادئ الإصلاح الإقتصادي المعتمدة، فعلى أساس هذه المعرفة يمكن تحليل مكونات الإصلاح الجبائي وفهم توجهاته في إطار استراتيجية التنمية المعتمدة في المغرب خلال النصف الثاني من القرن العشرين (1956-2000).

ان بنية الاشكالية المطروحة تفرض تقسيم البحث إلى قسمين رئيسيين، يتناول القسم الأول توجهات السياسة الضريبية في ظل استراتيجية التنمية القائمة منذ الاستقلال والقسم الثاني تحول استراتيجية التنمية الإقتصادية والإصلاح الجبائي.

وللإحاطة الشاملة بهذين القسمين سنعتمد على منهج استقرائي تحليلي، ونرتكز بالنسبة للجانب الاستقرائي على المقترب الإقتصادي لتفسير الحدث الجبائي في المغرب، بينما نرتكز بالنسبة للجانب التحليلي على مختلف المقتربات الإقتصادية والقانونية والسياسية والإجتماعية والتقنية اعتمدنا في إطار عرض المؤشرات الإحصائية في المتن على البيانات التقديرية للميزانيات العامة، علما بأن ما يقابل هذه التقديرات من منجزات قمنا بتضمينها في الملاحق. ومرجع هذا الاختيار هو كون التقديرات لاتبتعد كثيرا عن المنجزات نظرا لإستقائها عموما من منجزات السنوات السابقة، وكذلك لكون المنجزات من شأنها أن تتضمن عدة عناصر وشوائب من شأنها تشويه مسار التحليل .

ولا يفوتني هنا، في هذا الاستهلال، أن أتوجه بكلمة شكر وثناء لأستاذي الدكتور عبدالحميد عواد، أستاذ الاقتصاد بكلية الحقوق بالرباط، الذي تفضل بكتابة تقديم لهذا الكتاب، كما أتوجه بالشكر والامتنان لكافة الأساتذة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بجامعة محمد الخامس بالرباط، فقد ساهموا مساهمة فعالة في تكويني الفكري، عن طريق محاضراتهم وإرشاداتهم، وعسى أن يجدوا في هذا الكتاب ثمرة طيبة من ثمار غرسهم.

كما أود تقديم جزيل شكري إلى صديقي السيد مصطفى بوسراف الذي ساعدني على مراجعة هذا الكتاب، وبالمناسبة أشكر كذلك صديقي السيد كميل حب الله والطاقم التقني الذي يشتغل معه وخصوصا الآنسة فتيحة امغابر على المجهودات التي بدلوها لإخراج هذا المؤلف في أبهى حلة.

وفقنا الله جميعا لخدمة مغربنا الحبيب.

عبدالسلام أديب

الرباط – نونبر 1998

# القسم الأول

## توجهات السياسة الضريبية في ظل استراتيجية التنمية القائمة منذ الإستقلال

*«النضال الجبائي ليس*
*إلا امتدادا لنضال الطبقات،*
*الذي يشكل جوهر السياسة»*

**- نغاوسيفاتن -**

## تمهيـــد

يعكس النظام الجبائي عموما مستوى الإنتاجية وأسلوب الإنتاج المتبع في البلاد التي يسود فيها، كما يعكس في نفس الوقت مستوى التنمية الإقتصادية والإجتماعية واستراتيجية التنمية المعتمدة. وهذا الارتباط والتبعية المتبادلة بين النظام الاقتصادي والنظام الجبائي هو الذي يحدد حقيقة البنيات الضريبية وحدودها المالية والإجتماعية والسياسية وبالتالي الإدارية والتقنية.

وإذا كانت هذه المعطيات بمثابة السمات الكلية للنظام الجبائي فسنوظف نفس المعطيات لتحديد الحدود الكلية للنظام الجبائي المغربي القائم منذ الإستقلال. فمن خلال هذه الحدود سنستطيع التعرف على استراتيجية التنمية الإقتصادية المتبعة في المغرب منذ بداية الإستقلال، وعلى طبيعة النظام الإقتصادي، وبنياته، ثم انعكاس هذه المعطيات الإقتصادية على الحصيلة الجبائية وعلى الضغط الجبائي، وعلى مكانة المردودية الجبائية بالمقارنة مع موارد الميزانية ومع مكونات النظام الجبائي. كما سنتعرف على الحدود ذات الطابع الإجتماعي والسياسي والإداري والتقني لهذا النظام (الفصل الأول).

ان تحديد الحدود الكلية للنظام الجبائي المغربي سيسهل فهم الحدود الجزئية لهذا النظام، فالمكونات الجبائية تتأثر بالمعطيات الاستراتيجية بحيث أن ما يمكن أن تتسم به كل ضريبة على حدة من سلبيات أو إيجابيات تكون ذات صلة وعلاقة باستراتيجية التنمية المعتمدة، وعليه سنتعرف من جهة على حدود الجباية المباشرة من خلال توضيح مكانة كل ضريبة من المصدر الاقتصادي الذي تقع عليه، فنتطرق للجباية العقارية والفلاحية والجباية الصناعية والتجارية والمهن الحرة، ثم لجباية قطاع المرتبات والأجور والضرائب التكميلية، ثم إلى الجباية غير المباشرة من جهة أخرى (الفصل الثاني).

وهكذا سنحاول من خلال هذا القسم، التعرف على حدود النظام الجبائي المغربي الذي عرف اصلاحا جبائيا عميقا في عقد الثمانينات، والذي ستكون لنا مناسبة خلال القسم الثاني للتعرف على دوافعه ومكوناته.

الفصل الأول : الحدود الكلية للنظام الجبائي المغربي.

الفصل الثاني : الحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي.

# الفصل الأول

# الحدود الكلية للنظام الجبائى المغربي

## توطئة

نعني بالحدود الكلية للنظام الجبائى المغربي، العوامل التي تكفيه، وتحدد معالمه، وبنياته وأسعاره، وتحدد درجة تقدمه أوتخلفه، وتتعدد هذه المحددات حسب تعدد الواجهات التي يعمل في نطاقها النظام الجبائى، فهناك الإطار الاقتصادي، الذي يتمثل من جهة في طبيعة النظام الاقتصادي المغربي ونقائصه، ومن جهة أخرى في أسس التنمية الاقتصادية ومبادئها، ثم هناك الحصيلة الكلية للنظام الجبائى المغربي التي تحدد مستوى الضغط الجبائى وتتأثر بكيفية توزيع المداخل الجبائية على كل صنف من الضرائب، وأخيرا هناك الاطار الإجتماعي والإداري والتقني، الذي يحدد مدى تأثير الوسط الإجتماعي والسياسي على الحدث الجبائى، وكذلك تأثير البنيات الإدارية والتقنية على نجاعة الضريبة.

وهكذا سنخصص هذا الفصل لدراسة هذه الحدود من خلال ثلاث نقاط :

أولا : الحدود الاقتصادية للنظام الجبائى المغربي.

ثانيا : الحدود المالية للنظام الجبائي المغربي.

ثالثا : الحدود الاجتماعية والإدارية للنظام الجبائى المغربي.

---

-1 BELTRAM(P), Les systèmes fiscaux, Eddition que sais-je ? P.U.F 1er,1975.

-2 Ibid

-3 Ibid

## أولا : الحدود الاقتصادية للنظام الجبائي المغربي

إن سمات كل نظام جبائي في واقعه العلمي تكون محددة بواسطة عدد من العناصر البنيوية، كنظام ملكية وسائل الانتاج، وطبيعة الاشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات الاستثمارية، وطريقة تحديد مستوى الاجور، وحجم إنتاج المواد الاستهلاكية[1]. وهذا يعني أن مجرد تغير طفيف في البنيات الاجتماعية والاقتصادية الا ويترتب عنه انقلاب جبائي. فمثلا المرور من الرأسمالية الليبرالية إلى الرأسمالية التدخلية عبر دور الدولة في الاقتصاد وحاجاتها المالية قد دفع إلى وقوع تحول مهم في الضغط الجبائي في جميع الدول الغربية.

وقد وضع عدد من المفكرين اشكالا متعددة من الرسوم البيانية لتفسير تطور الانظمة الجبائية حسب مراحل مختلفة من التنمية الاقتصادية تختلف حسب كل مفكر. (فهنريش) يضع خمسة مراحل تتطور عبرها الضريبة، تبدأ مع المجتمعات البدائية وتنتهي عند المجتمعات المتقدمة [2] . أما (كولم وهيلزنر) فيصف مراحل هذا التطور في ثلاث فترات فقط. أما (مسغراف) فيشير إلى أن الضريبة مرت بمرحلتين اثنتين كبيرتين فقط، هما المرحلة البدائية والمرحلة المتقدمة، ورغم الاختلاف القائم بين الباحثين حول مراحل تطور الضريبة فإن الجميع يتفق على الأهمية الكبرى لتأثير التنمية الاقتصادية على الضريبة.

ويؤكد بلترام على أنه بعد تجاوز الدولة مستوى معين من التطور الإقتصادي تتخلى الحتمية الإقتصادية عن ضغطها على الأنظمة الضريبية [3] حيث يصبح المشرع أكثر استقلالا في تحديد التركيبات الضريبية التي يعتبرها مناسبة. ويفسر ذلك على أنه في المرحلة البدائية للتنمية يكون هناك غياب للتنوع في الضرائب، كما يقل وجود المادة الخاضعة للضريبة، وذلك يحدد بصفة آمرة أشكال الضرائب المطبقة كالضرائب العقارية، والضرائب على الرؤوس، والضرائب على الأبواب.

وعلى العكس من ذلك فإن التنمية الإقتصادية تضاعف من وجود المادة الخاضعة للضريبة ويجعلها أكثر تنوعا، كما أن المشرع عندما يضمن المردودية الضريبية فإنه يضع ضرائب توجيهية تحقق أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية.

-1 BELTRAM (P), Les systèmes fiscaux, Edition que sais-je ? P.UF, 1er éd, 1975

-2 Ibid

-3 Ibid

ودون الوقوع في إشكالية الحتمية التاريخية للنظامين الإقتصادي والجبائي نقترح في هذا المبحث مقتربا ديناميكيا يفسر حدود النظام الجبائي من خلال استعراض طبيعة الاقتصاد المغربي ونقائصه(1) ثم اختيارات التنمية الإقتصادية في المغرب وأسسها (2).

1 ـ طبيعة الاقتصاد المغربي ونقائصه.

2 ـ اختيارات التنمية الاقتصادية في المغرب وأسسها.

## 1 – طبيعة الاقتصاد المغربي ونقائصه

نتناول من خلال هذا المطلب وبعجالة طبيعة الاقتصاد المغربي وذلك في نقطة أولى (أ) ثم نشير في نقطة ثانية فرع ثاني إلى بعض النقائص التي تطبع النظام الاقتصادي المغربي(ب).

### *أ – طبيعة الاقتصاد المغربي*

نعني بطبيعة الاقتصاد المغربي مستوى انتاجية هذا الاقتصاد من خلال العائدات الكمية لكل قطاع على حدة. وتقوم أهمية هذا التحديد الشمولي على أساس الارتباط القائم بين الإستقطاع الضريبي من جهة ومستوى انتاجية المصادر الاقتصادية للضريبة من جهة أخرى.

بلغ مجموع سكان المغرب سنة 1995 حوالي 27 مليون نسمة تقريبا [1] وبلغ الناتج الداخلي الاجمالي الفردي خلال نفس السنة حوالي 10.203 درهم سنويا وبذلك يعتبر المغرب من الدول ذات الدخل المتوسط. وقد اتسم النمو الديمغرافي بالمغرب ما بين 1965 و 1995 بتزايد متوسط يقل شيئا ما عن مجموعة الدول السائرة في طريق النمو التي ينتمي إليها (2,3 ٪ مقابل 2,6 ٪).

ان نسب النمو المتوالية القطاعات الاقتصادية الكبرى تبقى مع ذلك قريبة من السمات المتوسطة للدول المماثلة، وذلك بقطاع فلاحي متراجع بنسبا تقل عن 20 ٪ من الناتج الداخلي الاجمالي[2] الشيء الذي يؤكد العجز في مجال الأمن الغذائي، وقطاع صناعي لازال ضعيفا (بحوالي 30 ٪ سنة 1995) و هو قطاع مرتبط بالتصدير والتجارة الدولية، وقطاع ثالث مهيمن يشكل حوالي نصف الناتج الداخلي الاجمالي (39 ٪ سنة 1995) مما يؤكد هيمنة النشاطات الطفيلية المرتبطة أساسا ببعض الخدمات والتجارة الدولية.

---

1 - راجع الملاحق في نهاية هذا الكتاب.

2- بلغت القيمة المضافة لقطاع الفلاحة والصيد البحري محسوبة على أساس أسعار السوق لسنة 1980 حوالي 12,8 مليار درهم سنة 1995 مسجلة بذلك تراجعا حادا عن السنة السابقة بنسبة 54 ٪ نتيجة الجفاف الخطير الذي تعرضت البلاد، وبذلك فإن حصة هذا القطاع ضمن الناتج الداخلي الإجمالي تقلصت من 19٪ إلى 11٪ ، انظر تقرير بنك المغرب لسنة 1995.

وعلى الرغم من الجهود المهمة المبذولة في مجال الري تظل الفلاحة المغربية خاضعة بشكل كبير للظروف المناخية، وهو ما انعكس جليا على الاقتصاد الوطني سنة 1995. وإذا كان هناك تقدم ملموس في مجال بعض المنتجات المخصصة للاستهلاك الداخلي (كالسكر والحليب) أو بعض المنتجات الموجهة للتصدير (كالبواكر والخضروات...)، فإن الفشل يطبع مجال الاكتفاء الذاتي من حيث المنتجات الأساسية الغذائية كالحبوب والزيوت وتربية المواشي والصيد البحري ... الخ، وتعتبر عواقب هذا الفشل ثقيلة لكونها تتسبب في تبعية غذائية كبيرة [1] نحو الخارج.

وإذا كان المغرب لا يتوفر على النفط، فإنه يتوفر مقابل ذلك على 70٪ من الاحتياطات العالمية المعروفة من الفوسفاط، ويعتبر تأثير الاقتصاد الفوسفاطي في المغرب حقيقيا على جميع المستويات (الانتاج والشغل، والتصدير) وحتى وإن كانت أكبر حصة من منتجات الفوسفاط لازالت تصدر في حالتها الخام، فإن سياسة تثمين المعادن كانت وراء ميلاد صناعة كيميائية وشبه كيميائية مهمة جدا، حيث أصبحت تشكل حوالي ثلث إنتاج صناعات التحويل[2] رغم كون هذه الصناعة الموجهة نحو التصدير أساسا تعتمد على حصة كبيرة من سلع التجهيز والمواد الوسيطة المستوردة، أما فروع الصناعات الأخرى الرئيسية كالمنتجات الغذائية المصنعة، وقطاع النسيج والجلد، فتشكل نوعا من التصنيع الخفيف البديل للواردات أولا والموجه للتصدير ثانيا.

إن أهمية القطاع الثالث تعكس تضخما في بعض أنشطة التجارة والوساطة، فالسياحة بقيمة مضافة تقل عن 2 ٪ من الناتج الداخلي الاجمالي تعتبر بطبيعة الحال دون امكانياتها الحقيقة [3] .

ويظل الاقتصاد المغربي في إطاره العام تبعيا لمبادلاته الخارجية، فالتجارة الخارجية شكلت سنة 1995 46٪ من الناتج الداخلي الاجمالي وقد غطت مداخيل السياحة وتحويلات العمال المغاربة في الخارج لوحدها 20 ٪ من مداخيل الحساب الجاري.

ونلاحظ من خلال الجدول السابق أنه منذ أواسط عقد السبعينات، لجأت الدولة بشكل كبير إلى القروض الخارجية لمعالجة اختلال توازن ميزان الاداءات والمالية العامة،

---

1 – استلزمت تغطية حاجيات الاستهلاك المحلي استيراد كمية تصل إلى 35,5 مليون قنطار من الحبوب سنة 1995 أي بارتفاع قدره46 ٪ بلغت تكلفتها 5,2 مليار درهم، انظر تقرير بنك المغرب المشار إليه أعلاه ص 47 .

2 – AKESBI(N), Politique fiscale et developpemment économique et social, le cas du Maroc. Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Paris. 1991 pp(45-46)

3 – Ibid

ويوجد المغرب بحجم مديونيته الخارجية التي تقدر بحوالي 21 مليار دولار سنة 1994 من بين العشرين دولة الأكثر مديونية في العالم.

## تطور الدين الخارجي بالمغرب

1973 - 1994

الجدول رقم (1)

| السنوات | الدين الخارجي بالمليون دولار | نسبة التغير ٪ | العلاقة بالناتج الداخلي الإجمالي ٪ |
|---|---|---|---|
| 1973 | 1.200 | - | 22 |
| 1974 | 1.303 | 8,5 | 21 |
| 1975 | 1.800 | 38,1 | 20 |
| 1976 | 2.464 | 36,8 | 27 |
| 1977 | 3.733 | 51,5 | 34 |
| 1978 | 5.073 | 35,9 | 38 |
| 1979 | 6.460 | 27,2 | 41 |
| 1980 | 7.686 | 18.9 | 49 |
| 1981 | 8.417 | 9,5 | 55 |
| 1982 | 12.337 | 46,5 | 83 |
| 1983 | 13.642 | 10,5 | 111 |
| 1984 | 14.027 | 2,7 | 120 |
| 1985 | 15.868 | 11,7 | 118 |
| 1986 | 17.434 | 9,3 | 98 |
| 1987 | 19.915 | 16,3 | 99 |
| 1988 | 20.034 | 0,05 | 91 |
| 1989 | 20.755 | 3,5 | 87 |
| 1990 | 20.559 | 0,9- | 77 |
| 1991 | 21.073 | 2,5 | 71 |
| 1992 | 21.305 | 1,1 | 80 |
| 1993 | 20.783 | 2,4 | 81 |
| 1994 | 21.712 | 4,4 | 64,9 |

المصدر : وزارة المالية، مديرية الخزينة والمالية الخارجية.

ان الصورة الكلية لانتاجية القطاعات الاقتصادية المشار إليها أعلاه تتضمن تطورا متميزا للنشاط الاقتصادي، حيث يمكن التمييز بين أربعة مراحل منذ بداية عقد الستينات. فالمرحلة الأولى تمتد من سنة 1960 إلى سنة 1968 وقد تميزت بنمو اقتصادي معتدل بلغ معدله السنوي 2,3٪، ودون تضخم[1] وفي إطار اقتصاد دولي ملائم. كما تميزت هذه المرحلة باول أزمة مالية عرفها المغرب المستقل سنة 1964، رافقها اعتماد رسمي لاستراتيجية الليبرالية الاقتصادية كاطار مذهبي للاختيارات التنموية على المدى البعيد.

أما المرحلة الثانية فتمتد من سنة 1968 إلى سنة 1978، وتتميز بنمو اقتصادي متسارع تواكبه حالة من التضخم بنسبة 5,6 ويفوق هذا المعدل مرتين المعدل المسجل خلال عقد الستينات، كما تتميز هذه المرحلة بتسارع التحولات الاقتصادية والاجتماعية نتيجة عدد من المتغيرات، كارتفاع أثمنة الفوسفاط وتوسيع مدونات الاستثمار لكي تشمل مختلف القطاعات الاقتصادية وصدور قانون المغربة والنمو الفوضوي للمقاولات العمومية. وقد عرفت هذه المرحلة تطورا ملموسا في حجم المديونية الخارجية وفي اللجوء إلى مصادر التمويل غير الحكومية، ولم تكن المديونية في هذه المرحلة تعتبر خطيرة.

أما المرحلة الثالثة الممتدة من 1978 إلى 1988 فتعتبر مرحلة الأزمة، وإدارة الأزمة، حيث ستؤدي الأزمة إلى تباطؤ الحركية الاقتصادية، وبالتالي إلى اتباع اجراءات العودة إلى التوازنات المالية. وقد نتج عن اتباع سياسة التقويم الهيكلي تكاليف اقتصادية واجتماعية ومالية تراجع في ظلها دور الدولة في كل من التشغيل والصحة والتعليم والأجور ودعم الأثمنة، بينما لم يتعد متوسط النمو السنوي 3٪ بين 1980 و 1987.

وقد تميزت هذه المرحلة كذلك بهيمنة بعض العوامل الخارجية التي يصعب التحكم فيها نتجت عنها آثار سلبية، وتتمثل هذه العوامل في تعاقب سنوات من الجفاف، وارتفاع معدلات الفائدة وسعر الدولار، وارتفاع أسعار النفط، إضافة إلى متطلبات الدفاع عن الوحدة الترابية للمملكة.

اما المرحلة الرابعة فتبدأ من سنة 1988 وتستمر في اتجاه سنة 2000 وتتميز بتقلبات نسبية في التوازنات المالية، نتيجة التقلبات المناخية وحالات الجفاف الحادة وضغط المديونية الخارجية حيث بلغ عجز الخزينة سنة 1995 حوالي 5,2٪ من الناتج الداخلي

---

1 - EL MALKI (H), Trente ans d'économie marocaine 1960 - 1990 édit. du Centre National de la Recherche Scientifique, Paris-France 1989 p (13 - 14)

الاجمالي، بينما تزايد عجز الحساب الجاري لميزان الاداءات بنقطتين ليستقر في حوالي 4,8٪ وسجل معدل التضخم حوالي 6,1٪.

وقد تراجع مبلغ الموجودات الخارجية سنة 1995 إلى حوالي 34,1 مليار درهم وهو مبلغ يعادل مايفوق بقليل 5 أشهر من الواردات في حين انتقل حجم الدين الخارجي بالنسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي من 91٪ سنة 1988 إلى حوالي 64٪ سنة 1994[1] بينما لم تمثل خدمة الدين بالنسبة للصادرات من المنتوجات والخدمات سوى41٪ سنة 1995 مقابل 57٪ في سنة 1984.

وقد عرفت هذه المرحلة تطبيق الاصلاح الجبائي والشروع في خوصصه المقاولات العمومية وانطلاق مخطط المسار 1988 - 1992، كما انخفضت أسعار البترول مما أدى إلى ربع نفطي قدر بحوالي 500مليار درهم وهو ما أدى في الواقع، إلى جانب عائدات عمليات الخوصصة التي قدرت بحوالي 350 مليار درهم، إلى مظاهر التحسن التي انعكست نسبيا على التوازنات المالية. وتحقيق بعض الفائض في الميزانية العامة، غير أن مظاهر التحسن النسبي في التوازنات المالية لم يخفف من حدة البطالة ولا من تدهور القدرة الشرائية وتراجع المستوى الاجتماعي للطبقة الوسطى نتيجة تجميد الأجور والمرتبات، كما لم يتحسن مستوى الادخار والاستثمار، بل لازال الكساد يخيم على مختلف القطاعات الإنتاجية، وهذا ناتج بطبيعة الحال عن توجه سياسي يدعم جانب العرض على حساب الطلب الإجمالي.

### ب – بعض النقائص التي تطبع الاقتصاد المغربي

يتسم الاقتصاد المغربي ببعض البنيات الاقتصادية والاجتماعية التي لا تساعد على تحقيق التنمية من جهة، وتؤثر سلبا على النظام الجبائي من جهة أخرى. ويمكن تحديد أبرز سمات البنيات الإقتصادية في المغرب من خلال ملاحظة استمرار وجود ظاهرتين، تتمثلان في ازدواجية البنيات الاقتصادية، وفي انحراف البنيات القطاعية.

*ب – 1 – ازدواجية البنيات الاقتصادية :*

إن المغرب كجميع الدول السائرة في طريق النمو تتعايش فيه مناطق وقطاعات حديثة ومتقدمة ومناطق وقطاعات قديمة ومتخلفة، الشيء الذي يعرقل الانسجام البنيوي للاقتصاد، ويعرقل انتاجيته ومردوديته.

---

1- انظر الجدول رقم (1) أعلاه.

ففي مجال الفلاحة نجد ان التناقض يظهر بوضوح بين قطاع تقليدي يضم حوالي11 مليون مزارع متجه بشكل كامل تقريبا نحو الاستهلاك الذاتي، والاقتصاد المعيشي المغلق[1] ومن جهة أخرى قطاع حديث يعيش في إطار اقتصاد نقدي، ويرتبط أساسا بالأسواق الخارجية.

إن سياسة المغرب الاقتصادية لم تعمل بوضوح على تحويل القطاع التقليدي إلى قطاع حديث، بل على العكس من ذلك تعمقت الهوة بين القطاعين، واتجه الانتاج الفلاحي الاجمالي نحو التقلص، فالفلاحة التي مثلت 21٪ من الناتج الداخلي الاجمالي سنة 1972 لم تشكل سنة 1995 سوى 11٪ من الناتج الداخلي الاجمالي[2] بينما نجدها تستفيد من 40٪ من الاستثمارات العمومية.

ويفسر المسؤولون في الغالب ضعف الإنتاج بسلبيات الطبيعة، لكن الواقع يؤكد على أن هناك عرقلة أخرى حقيقية لتنمية الفلاحة، تكمن من جهة في صلابة بنيات الانتاج، ومن جهة أخرى في عقلية الفلاح المغربي التي تتجه نحو الاستهلاك أكثر من الإنتاج.

إن وجود قطع أرضية مفرطة في الصغر (ظاهرة تفتيت الأراضي)، وضعف الاستثمار في القطاع التقليدي، ووجود ضيعات كبيرة يتغيب ملاكوها في الغالب عن زراعتها، لن يساهم في تحسين تقنيات الاستغلال وبلوغ مردودية كبيرة [3] مما لا يساعد على تنمية القطاع الفلاحي.

إن اهتمام الدولة بالقطاع الفلاحي كان وراء نمو القطاع الحديث في مجال الفلاحة، فالاستثمار في ميدان السدود، وإحداث المناطق المسقية، شكل نسبة 85 ٪ من القروض المخولة من طرف الدولة ما بين سنة 1968 و 1972 و 63٪ خلال فترة المخطط الخماسي 1973 - 1977 [4].

---

1- لازال مستوى معيشة جماعات كبيرة من الفلاحين ضعيفا جدا، ويبدو أن هذه الحالة تبعد اعداد كبيرة من السكان عن مسلسل ومجهود التنمية، حيث تقوم الدولة وحدها بواسطة النفقات العمومية بدفع عجلة تحديث الاقتصاد الفلاحي. انظر مصطفى الكثيري. النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية 1985، ص 143.

2 - تقرير بنك المغرب عن سنة 1995

3 - ZEMRANI (A. B), La fiscalité face au developpement économique et social du Maroc, Ed La porte Rabat 1982, p (198) et suivant.

4 - Ibid

لكن هذه الوضعية تعتبر متناقضة مع إرادة تحقيق الاصلاح الزراعي، فقد تم خلق صندوق للاصلاح الزراعي، لكن هذا الصندوق لم يستفد سوى من2,1٪ من الاستثمارات العمومية ضمن المخطط الخماسي 1978 - 1980 [1]. وقد كان بإمكان القرض الفلاحي أن يلعب دورا مهما في تحويل القطاع التقليدي إلا أنه ظل يتسم بالطابع العقاري، ومتجها نحو القطاع الحديث المرتبط بالتصدير ولا يهم سوى فئة قليلة من الفلاحين.

وهكذا تمثل الازدواجية عاملا حقيقيا معرقلا للنمو المنسجم والمسرع للفلاحة في مجموعها[2]. وفي مواجهة هذه الأزدواجية فإن الجباية التي كانت تنطبق على الإنتاج الفلاحي كانت من الضعف بمكان بحيث شكلت إحدى السمات الرئيسية التي جعلت المسؤولين يقررون إيقافها إلى سنة 2000 أولا ثم إلى سنة 2020 بعد ذلك.

ب - 2 - انحراف البنيات القطاعية :

يظهرانحراف البنيات القطاعية على مستويين. المستوى الأول يتمثل في انحراف لصالح صناعات التحويل والمستوى الثاني في انحراف لصالح القطاع التصديري[3].

ويتمثل الانحراف الواقع على مستوى الصناعات التحويلية في النقائص والسلبيات التي تتخلل السياق والاختيارات الاساسية المتعلقة بالقطاع الثاني، كما تظهر مظاهر الانحراف المتعلقة بالطلب، في الاتجاه نحو الصناعات البديلة عن الواردات والمتعلقة بالاستهلاك المباشر، وليس نحو القدرة على الإنتاج للإستهلاك المستقبلي. أما بالنسبة للمظاهر المتعلقة بالعرض، فيتمثل الانحراف في كون صناعات التحويل ترتكز أساسا على المواد الأولية المستوردة، وعلى المنتجات الوسيطة الشيء الذي يكرس تبعية متزايدة نحو ممولي السلع الوسيطة غير المصنعة محليا.

وبشكل عام فإن مكانة القطاع الصناعي في الاقتصاد المغربي ظل خلال عقد الستينات وعقد السبعينات ضعيفا وقد شكل سنة 1981 حوالي 17٪ من الناتج الداخلي الاجمالي[4] وقد ارتفعت هذه النسبة سنة 1995 إلى حوالي 30,3٪ نتيجة

---

1 - SALMI(J), Planification sans developpement, Les éditions Maghrébines, casablanca 1979 pp(283-284)

2 - Belal (A), L'investissement au Maroc (1912 - 1964), ed Maghrebines, Casablanca, 1980, p(208) et suivant .

3 - ZEMRANI (A. B), op cite, P : (200 - 204)

4 - بلغت نسبة القيمة المضافة للصناعة والصناعة التقليدية إلى الناتج الداخلي سنة 1990 17,5 ٪ انظر تقرير بنك المغرب سنة 1990.

انخفاض حصة القطاع الفلاحي[1]، كما ظل النمو الصناعي مطبوعا بتحولات الظرفية الاقتصادية وبخلل بنيوي في تنمية القطاعات والفروع.

وقد تطورت الصناعات الغذائية والنسيج والجلد، وبعض الصناعات المعدنية بحركة سريعة نسبيا الانه بحكم توجه هذه المكونات نحو التصدير فإنها تبقى مرتبطة بتطور السوق الدولية التي اتسمت سنة 1995 بانخفاض الطلب. ولم يكن الأمر كذلك بالنسبة للصناعات الأساسية والصناعات المنتجة لأنصاف المنتجات.

وإذا كانت الصناعات الغذائية وصناعات النسيج تتسم بالتراجع فان الصناعات الكيماوية كمعالجة الفوسفاط، ومصانع المعلبات عرفت تحسنا ملموسا، حيث انتقلت من 6,1٪ سنة 1969 إلى 10,2 ٪ سنة 1975 [2] ثم إلى 25,2 ٪ سنة 1990.

وأمام الانحرافات العالقة بالقطاع الصناعي، نجد أن النظام الجبائي لايمكنه أن يعلق أمالا كبيرة على مجموعة غير منسجمة من المداخيل والمنتجات، فضلا عن ذلك فإن ضعف الاقتصاد المغربي، يظهر بشكل واضح في بنية المبادلات الخارجية الشيء الذي يكرس انحراف هذا الاقتصاد لصالح القطاع التصديري[3] فاتجاه ومحتوى الأهمية المتعلقة بالتجارة الخارجية تعتبر انعكاسا لتبعية علاقات المغرب الاقتصادية مع الخارج.

إن هيمنة المبادلات الخارجية التي تمثل 50٪ من الناتج الداخلي الاجمالي تجد مصدرها في المرحلة الاستعمارية [4] فخلال هذه الفترة كان أساس الموارد مخصص للقطاع المعدني، ،للفلاحة المصدرة، وللبنية الاقتصادية التحتية التي تعمل كدعامة لنمو الانشطة التصديرية.

وقد حاول المسؤولون بعد الاستقلال سنة 1959 في إطار استراتيجية التحرر الاقتصادي إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني في اتجاه "داخلي وطني". لكن الأمر لم يحدث كذلك، فبعد عقدين من الاستقلال في ظل استراتيجية ليبرالية للتنمية الاقتصادية ظلت البنية الاقتصادية المغربية على العموم هي نفسها، مرتكزة على بعض

---

1- انظر تقرير بنك المغرب لسنة 1995.

2- تطورت الصناعات الكيميائية ما بين 1969 و 1984 بنسبة نمو مهمة تبلغ 7,3 ٪ انظر, MOULINE L'INDUSTRIE, In Panorama Economique du Maroc 1969 - 1985, éd Maghré-bine p : (177)

3- يتم نمو القطاع الصناعي الأساسي وتلبية الطلب النهائي بفضل الواردات الوسيطة ولاسيما في فروع تركيب السيارات، والتشييد الكهربائي والأجهزة المنزلية الكهربائية والصناعة الميكانيكية، ولازال معدل ادماج هذه الفروع الصناعية ضعيفا وتظل أنشطتها مرتبطة بالتموينات الخارجية. انظر مصطفى الكثيري، المرجع السابق ص 145

4- (1) ZEMRANI (A. B), op cit, (203) et suivant

الصناعات الاستهلاكية البديلة للواردات وعلى تنمية الصادرات [1] وقد خلقت هذه الاستراتيجية انحرافا خطيرا لصالح القطاع التصديري على حساب تنمية السوق الداخلي.

وقد تساءل البعض عن حق[2] عما إذا كان من المنطق رؤية القطاع الفلاحي ينتج أكثر فأكثر للخارج بينما تجبر الدولة أكثر فأكثر على استيراد الحبوب واللحوم لتغطية الحاجيات الغذائية للسكان ؟ فإلى أي حد يمكن للدولة أن تستمر في ارضاء الحاجيات لأعداد السكان المغاربة المتزايدة انطلاقا من الواردات ؟

انتقلت حصة الواردات في الناتج الداخلي الاجمالي من 23,8٪ سنة 1978 إلى حوالي 26,3٪ سنة 1995[3]. وتشهد أهمية الوردات على ضعف ميل الاقتصاد المغربي لانتاج السلع البديلة المتعلقة بسلع التجهيز على الخصوص، وينبثق هذا الضعف أساسا عن درجة تفكك البنيات القطاعية وعن شدة التبعية نحو الخارج.

ويظهر أن معدلات نمو الناتج الداخلي الاجمالي ظلت دون توقعات مختلف المخططات الاقتصادية منذ 1960. فالفروع الأكثر ديناميكية هي قطاعات البناء والتجارة والنقل والخدمات، وقد لوحظ تسارع مفاجئ لقيمة البناء الذي بلغ أكثر من 117٪ سنة 1975، ليسقط إلى أكثر من 15٪ سنة 1981، أما الصناعة التحويلية والصناعة التقليدية، فقد حققت معدلا متوسطا بنسبة 6,5٪ خلال مخطط 73 - 1977 مقابل 5,4٪ خلال المخطط السابق.

إن النمو المتواضع للناتج الداخلي الاجمالي منذ 1963 وضعف حصة التكوين الاجمالي للرأسمال الثابت بالمقارنة مع الناتج الداخلي الاجمالي، الذي حافظ على معدل ضعيف نسبيا بنسبة تتراوح من 11 إلى 14٪، لايمكنه أن يؤدي إلى ديناميكية داخلية تتيح تقدما كبيرا واندماجا أحسن للقوى الإنتاجية[4]. ويظهر أن التفكك والتوجه الخارجي عبارة عن ظواهر تتعزز بشكل متبادل، وتشكل في نفس الوقت السبب والنتيجة لعرقلة بنيوية حقيقة لامكانيات التنمية.

إن مختلف هذه العراقيل البنوية التي تطبع الاقتصاد المغربي لها انعكاسات على مستوى البنيات الجبائية وعلى مستوى الضغط الجبـــائـي.

1- Ibid

2- Ibid

3- ارتفعت هذه النسبة خلال سنوات 1980 و 1982 و 1984 و 1995 على التوالي من، 24,1٪ إلى 29,3٪ إلى 32,1 ٪، إلى 26,3٪، انظر مختلف تقارير بنك المغرب السنوية

4- Ibid

## 2 - اختيارات التنمية الاقتصادية في المغرب وأسسها.

نتناول من خلال هذا المطلب اختيارات التنمية الاقتصادية في المغرب وأسسها، فكما لطبيعة الاقتصاد المغربي ونقائصه آثار مباشرة وغير مباشرة على النظام الجبائي المغربي، فإن اختيارات التنمية الاقتصادية وأسسها تطبع كذلك هذا النظام وتسجنه في الاطار الذي تطور فيه منذ بداية الاستقلال.

### أ - *اختيارات التنمية الاقتصادية في المغرب*

عرف المغرب منذ حصوله على الاستقلال تحولا ملحوظا في مجال اختياراته الاقتصادية والاجتماعية. ففي ظل الحماس المتولد عن الاستقلال السياسي وعن مبادئ حركة عدم الانحياز والتفاؤل ببناء نظام اقتصادي وطني متحرر من التبعية نحو القوى الاستعمارية القديمة، تكرست استراتيجية التحرر الاقتصادي. ففي هذا الصدد حصل توافق بين مختلف القوى الاجتماعية المتحالفة التي تتكون من الفلاحين الكبار والأحزاب الوطنية، والبرجوازية المحلية، وفئة من التقنوقراط تلقت دراساتها في المعاهد الأوروبية، على برنامج موحد، مستهدفة القضاء على العوامل المؤسسة للتبعية الاقتصادية الموروثة عن عهد الحماية، وبناء قواعد للتنمية[1]. وقد كان من أوليات هذه الاستراتيجية المرور عبر التصنيع لبلوغ التنمية، هذا التصنيع الذي حرم منه المغرب في ظل الهيمنة الفرنسية والدولية وسياسة الباب المفتوح.

لكن استراتيجية التحرر الاقتصادي[2]، رغم كل ما حققته من مكتسبات في مجال بناء اقتصاد عام قوي، في غياب قطاع خاص وطني ، كان عمرها قصيرا على إثر تفكك التحالفات السياسية وتحول موازين القوى نحو أوليغارشيات ذات توجه غربي تدافع عن المصالح المشتركة مع الرأسمالية العالمية وقد انتهت هذه الاستراتيجية عمليا مع تعديل المخطط الاقتصادي الأول 60 - 1964، فكان التحول نحو اختيارات اقتصادية جديدة تقوم أساسا على استراتيجية الليبرالية الاقتصادية [3] والتي بدأت فعلا عقب الأزمة المالية لسنة 1964 - 1965 استجابة لتوصيات خبراء البنك العالمي

---

1- للتوسع انظر :

HAMDOUCH (B), politiques de developpement et d'ajusement au Maroc à l'épreuve de la crise, Edition SMER, 1er édi, 1990, p (15) et suivant

2- نعني بكلمة استراتيجية مجموع السياسات والخطط والوسائل المتناسقة التي يراد بواسطتها بلوغ هدف معين.انظر في هذا الصدد ما ورد في استهلال هذا الكتاب.

3- Ibid, p (19) et suivant

الذين زاروا المغرب حينذاك ووضعوا تقريرا حول حالة المغرب الاقتصادية وقدموا توصيات ومقترحات للدفع بعجلة التنمية الاقتصادية بالمغرب بحسب المنظور الذي كان للبنك آنذاك.

وقد ظهر خلال عقد السبعينات ان الاختيارات الاقتصادية المعبر عنها عبر الخطابات الرسمية لم تكن تعبر في الواقع عن الاسلوب الذي تمارس به الشؤون الاقتصادية والاجتماعية. فرغم الاتجاه الليبرالي المعلن للدولة، كانت هناك مسحة كينيزية تطبع أسلوب التعامل مع الشؤون الاقتصادية[1] ويمكن فهم ذلك على أساس كون الفلسفة الكينيزية هي التي كانت تهيمن على الفكر الاقتصادي الغربي آنذاك والتي استمرت ما بين سنة 1945 وسنة 1970 تاريخ اندلاع الأزمة النقدية في المراكز الرأسمالية العالمية. فالدولة كانت تتدخل بوسائلها المالية والقانونية والاقتصادية وعبر مؤسساتها العمومية كوحدة اقتصادية رئيسية لدعم الطلب الاجمالي وتحريك الاقتصاد وتوجيه التنمية[2] ، وقد ارتكزت سيطرة وإدارة الدولة، سواء بنفسها أو بواسطة مؤسساتها ومشروعاتها المنشأة لهذا الغرض، على جزء من النشاط الانتاجي والتوزيعي، على أسباب متعددة منها :

1 – أسباب تاريخية وسياسية تقوم على استراتيجية التحرر الاقتصادي الآنفة الذكر، والتي تدعو إلى التدخل الفعال والتأميم والمغربة ؛

2 – أسباب تنموية تتطلب القيام باستثمارات أساسية وبتصحيح آثار السوق التوزيعية وتخصيص الموارد تطبيقا لـلتعاليم الكينيزية وتطلعا إلى تحقيق دولة الرفاه التي نودي بها عقب الحرب العالمية الثانية في المجتمعات الرأسمالية؛

3 – أسباب هيكلية تتمثل في ضعف الرأسمال الخاص الوطني وعدم قدرة البرجوازية الوطنية على ممارسة أنشطة الاقتصاد الرأسمالي، إضافة إلى ضعف الميل إلى الاستثمار وغياب روح المقاولة.

فهذه الأسباب تبرر التدخل النشيط والشامل للدولة في عملية التنمية خصوصا خلال عقد السبعينات. فأهمية الحاجة إلى السلع والخدمات التي تنتجها الدولة لصالح

---

1- EL MALIKI (H), Au delà des chiffres quel developpement ?, Edit, Maghrébines, 1983, P (35) et suivant.

2- الملاحظ أن القطاع العمومي في كل بلدان العالم الثالث يحتل مكان الصدارة وله وزن كبير جدا في الانتاج الداخلي، أما القطاع الخاص المتمثل في برجوازية العالم الثالث فيعيش في غالب الأحيان في ظل الدولة، ويستثمر ويستعمل ويوظف كل إمكانيات الدولة، لدعم مركزه الاقتصادي والاجتماعي. ولهذا فإن برجوازية العالم الثالث توجد تحت وصاية الدولة. انظر الحبيب المالكي، العالم.... أزمة إلى أين ؟ حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي 20 – 21 أكتوبر 1983.

مجموع السكان، وضعف السوق المحلي نتيجة التوجه الخارجي للإقتصاد، إضافة إلى لاعقلانية العناصر الاقتصادية، تكرس هذا الاتجاه، وتدفع الدولة إلى تجاوز المبادئ الليبرالية، حيث تصبح الدولة كوحدة اقتصادية وسياسية تعمل على تحقيق سعادة المجتمع[1].

إن هذه الوضعية، المتمثلة أساسا في تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي دون تجاوز الليبرالية الاقتصادية ونظام السوق كأداة تنظيمية، والعمل على تدعيم هذا الاقتصاد الأخير بجميع الوسائل[2]، الشيء الذي يدفع إلى الاعتقاد بأننا أمام اقتصاد مختلط، يتحدد بحسب نسبة النشاط الحكومي والعام ودرجة تأثيره في الاقتصاد وميكانيزمات السوق. هذا النظام الذي تمكن من تحقيق فائض اقتصادي مهم، ومن تحقيق عدة مكتسبات، وإن كانت نسبية، فقد كانت مهمة بالنسبة لتطلعات أبناء المجتمع المغربي، سيعمل خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي على انتقاده ابتداء من سنة 1979، حيث سيحملون الدور التدخلي للدولة في الاقتصاد مسؤولية الأزمة الاقتصادية والمالية.

إن التوافق على مبدأ تدخل الدولة لايبعد بطبيعة الحال الاختلاف حول درجة وأساليب تدخلها، ولعل قضية تعبئة الفائض الاقتصادي والادخار الداخلي تفضح على الخصوص هذه الاختلافات[3]. فهل يجب أن تسهر الدولة على تهيئة شروط تعبئة الادخار من خلال ميكانيزمات السوق ؟ أم يجب على الدولة أن تعمل على تحويل أكبر ما يمكن من الفائض الإقتصادي والادخار الموجود إلي ميزانيتها العامة، بغرض عقلنة تخصيصها بعد ذلك لتمويل عملية التنمية ؟

إن الضريبة توجد بطبيعة الحال في قلب هذه الأشكالية الأخيرة، حيث يرى كل طرف فيها أداة إيرادية لخدمة أهدافه المنشودة، فإذا كان يجب أن تكون الضريبة مرتفعة بالنسبة لانجاز تحويل الادخار إلى ميزانية الدولة، فإنها على العكس من ذلك يجب أن تبقى ضعيفة أكثر ما يمكن في نظر أولائك الذين يعتبرون أن التحفيز على الادخار يقوم على اعفائه من الضريبة.

---

1- إن عدد المقاولات العمومية وحجمها ونسبة مساهمتها في الناتج الداخلي الاجمالي، إضافة إلى حجم ميزانية الدولة، واعتماد أسلوب التخطيط الاقتصادي كلها تعتبر مؤشرات تؤكد على الدور الكبير الملقى على عاتق الدولة.

2- يصف البشير حمدوش هذه الوضعية بالاختيار الليبرالي المخفف بتدخلية الدولة عند ما ترى أن تدخلها ضروري لتغطية نقائص المبادرة الخاصة انظر HAMDOUCHE (B), op cit, p : (19)

3- AKESBI (N), op cit pp : (60 - 61)

فالمدرسة الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة تؤكد على خطورة احباط الادخار، والتخصيص غير الامثل للموادر، ففي نظر انصار هذه المدرسة يحفز الادخار، المتولد عن الزيادة في الجباية على تضخم نفقات التسيير بدلا من تمويل الاستثمار.

أما الكينيزيون الجدد فيرون أنه في مواجهة قطاع خاص فاشل ومبذر، فإن الدولة تظل هي الأكثر تأهيلا لضمان أحسن تخصيص للموارد[1] ، فعن طريق فرض الادخار الاجباري بواسطة الضريبية لاتقوم الدولة سوى باستبدال ادخار خاص غير مؤكد بادخار عمومي، يستطيع ضمان تخصيص أمثل للموارد، وتوظيف الادخار بشكل فعال وعادل.

إن الاختيار تراوح في المغرب بين ضرائب ضعيفة لاجل تحقيق ادخار خاص كبير، أو اختيار ضرائب مرتفعة لأجل تحقيق ادخار عمومي كبير، وقد هيمن الاختيار الأول حتى أواخر السبعينات، ثم برز الاختيار الثاني إلى الواجهة منذ بداية الثمانينات في إطار سياسة ضريبية ترمي إلى التماثل مع توجهات سياسة التقويم الهيكلي.

### *ب – أسس التنمية الاقتصادية بالمغرب*

تنعكس أسس استراتيجية الليبرالية الاقتصادية المعتمدة في المغرب منذ بداية عقد الستينات على بنيات النظام الجبائي المغربي وأسعاره، ففي ظل هذه الاستراتيجية نجد أن الرأسمال يعد بمثابة العصا السحرية التي بإمكانها أن تحقق التنمية في المغرب، لذلك نلاحظ التعامل الحذر للجباية مع رأس المال. فاستراتيجية التنمية الليبرالية ترى في الرأسمال العامل الحتمي المحدد للتنمية الاقتصادية والاجتماعية[2] ، وهذا الاعتقاد ينبني على واقعة كون أزمة رأس المال في الدول المتخلفة لايضاهيها سوى الفائض في قوة العمل، الشيء الذي يؤكد الارتباط القائم بين البطالة المزمنة في الدولة السائرة في طريق النمو وضعف رأس المال.

وانطلاقا من تقديس رأس المال تظهر أولويات التنمية الاقتصادية، فتشغيل الايدي العاملة يجب أن يتم إذن بأقل تكلفة بالنسبة للرأسمال، كما أن الأجور يجب أن تتحدد في الحد الأدنى للمعيشة أو تبقى مجمدة لكي تتيح فرصة رفع نسبة الأرباح التي يؤدي ادخارها واستثمارها إلى الزيادة في حركة تراكم رأس المال وانطلاق النمو[3].

---

1- Ibid, pp : (61 - 63)

2- الحبيب المالكي، تمويل مشاريع التنمية : مشكلة اختيارات اقتصادية، الاتحاد الاشتراكي، 13 أكتوبر 1984.

3- AKESBI (N), op cite, pp : (54 - 55)

وتتأكد أولوية رأس المال على العمل، والربح على الأجور من خلال النظام الجبائي المغربي حينما نلاحظ محاباة الضريبية للفلاحين الكبار، والملاكين العقاريين، ولارباب الصناعات والتجارة والمهن الحرة، في نفس الوقت الذي يتزايد فيه العبء الجبائي على ذوي الدخول المحدودة[1]، كما يتكرس منطق التراكم على منطق إعادة توزيع الدخل من خلال الضرائب غير المباشرة التي تنزل بثقلها على المواد الشائعة الاستهلاك، والتي تضر أكثر بذوي الدخل المحدود من موظفين ومأجورين.

ويعتقد انصار استراتيجية الليبرالية الاقتصادية بأن عدم المساواة في الدخل تبدأ فعلا بالتزايد في مرحلة أولى، ثم تتقلص تدريجيا مع تأكيد عملية النمو[2]، فموضوع التنمية في هذا الإطار هو النمو والتراكم الرأسمالي، وليس هو إعادة توزيع الدخل، بمعنى تقديم التراكم على التوزيع.

لكن كيف يمكن تمويل التراكم المنشود في ظل الاستراتيجية الليبرالية ؟ إن التركيز ينصب على العموم على أولوية الادخار التي تسبق الاستثمار، فالادخار هو المتغير الأساسي للنمو وهو يتمثل في ذلك الجزء من الدخل النقدي غير المستهلك، وبما أن الدول السائرة في طريق النمو تتسم بضعف الادخار، حيث تكون مداخيل العدد الأكبر من السكان ضعيفة، وغير نقدية في جزء منها، فيجب إضافة إلي العمل على تهيئة الادخار الموجود، اللجوء إلى رؤوس الأموال الأجنبية، حيث يصبح الادخار الخارجي ضروريا[3].

إن الادخار الخارجي يتأتى أولا من التجارة الخارجية، فللحصول على العملة الصعبة الضرورية لاستيراد سلع التجهيز على الخصوص، يجب الاعتماد على التصدير، ولعل من خلال هذه الحاجة إلى التصدير والتبادل الدولي، تظهر المطالبة باندماج الدولة الكامل في التقسيم الدولي للعمل[4]، فهذا الاختيار يدفع إلى التخصص في إنتاج السلع القابلة للتصدير لاتاحة استخلاص الناتج المحلي والزيادة في نمو الدخل الوطني.

---

1- راجع الفصل الثاني من هذا القسم

2- AKESBI (N), op cite, pp : (55 - 56)

3- يؤكد الحبيب المالكي على أن الخارج (الرأسمال الخارجي، القروض) يلعب دورا أساسيا في عملية التمويل، لدرجة أنه يصبح مصدرا رئيسيا من مصادرها، وعلى سبيل المثال فقد دأبت ميزانيات التجهيز الأخيرة في المغرب على الاعتماد بشكل واسع على الخارج، حتى أصبح هذا الاعتماد تقليدا من تقاليدها الأساسية، انظر الحبيب المالكي تمويل مشاريع التنمية : مشكلة اختيارات اقتصادية، الاتحاد الاشتراكي 13 أكتوبر 1984.

4- AKESBI (N), op cite, pp : (57 - 59)

يتأتي الادخار الخارجي ثانيا من اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية تحت شكل استثمارات مباشرة، وقروض ومساعدات أصبحت ضرورية للمساهمة في تغطية غياب الإدخار الداخلي، وعدم كفاية العملة الصعبة، وقد كرست اطروحات تحويل رؤوس أموال الدول المتقدمة نحو الدول السائرة في طريق النمو هذا الاتجاه[1] فالنظرية الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة التي تطالب بتحقيق سوق عالمي "حر ومتكامل" تعتبر أن رأس المال ينتقل من الدول الغنية، حيث يتوفر بكثرة، وتكون مردوديته متجهة أكثر نحو الانخفاض والضعف، إلى الدول الأكثر فقرا، حيث يكون الرأس المال منعدم، ومردوديته مرتفعة بشكل كبير.

ولتكريس أطروحة تحويل رؤوس الأموال نحو الدول السائرة في طريق النمو، ظهرت محاولات للربط بين تدفق الرأسمال الخارجي ونمو الاقتصاد في الدول السائرة في طريق النمو والآثار الإيجابية لهذه العملية.

أما بالنسبة للادخار الداخلي والذي تلعب الضريبة دورا في تعبئته فيطرح الجدل حول موضوع دور الدولة في استراتيجية التنمية، كما يطرح التساؤل، هل الدولة أم القطاع الخاص هو الذي يجب أن يلعب دورا رئيسيا في تعبئة الادخار الداخلي[2] ؟ إن الاجابة عن هذا التساؤل يفرض نفسه على ضوء الاختيار الذي يجب القيام به لتحقيق شروط التراكم.

فهل يجب البدء بالاستثمار في البنيات التحتية الاقتصادية والاجتماعية ؟ أم الاستثمار مباشرة في الأنشطة المنتجة ؟ ان أغلب الدول السائرة في طريق النمو التي تعتمد استراتيجية الليبرالية الاقتصادية تختار لنفسها أولوية الاستثمار في البنيات التحتية الاقتصادية والاجتماعية ويشجع البنك العالمي هذا النوع من الاستثمار، مكرسا لأجل ذلك أكبر حصة من مساعداته المالية[3] .

أخيرا نستخلص أن استراتيجية الليبرالية الاقتصادية ومبادئها، وطبيعة الاقتصاد المغربي ونقائصه كلها عوامل محددة للنظام الجبائي منذ الإستقلال وتتأثر به، ولعل

---

1- Ibid

2- أن تبني نموذج التمويل "الليبرالي، يوهم بأن الادخار يأتي بشكل عفوي، أي أن وضع الترتيبات المؤسسية، الضريبية... كفيلة بجلبه. وواقع الحال أن عناصر المشكل في بلد من البلدان المتخلفة تكون مختلفة تماما، لان الادخار يقتضي التفكير في تأسيسه قبل التفكير في تراكمه، هذا من جهة، وأما من جهة ثانية فإن المستوى العقلاني لمختلف العوامل الاقتصادية لم يصل بعد إلى مستوى العقلانية الرأسمالية ولايمكنه أن يقاس بها، انظر الحبيب المالكي، المرجع السابق.

3- AKESBI (N), op cit p : (60)

الضعف والهشاشة التي اتسم بها النظام الجبائي منذ الاستقلال هي وليدة للتناقض الحاصل على مستوى طبيعة الاقتصاد المغربي وبنياته وكذلك التناقض القائم على مستوى الإختيارات الإقتصادية، لذلك فإن الإصلاح الجبائي يتطلب تجاوز نقائص البنيات الإقتصادية وتناقض الاختيارات التنموية.

## ثانيا : الحدود المالية للنظام الجبائي المغربي

انطلاقا من الحدود الاقتصادية للنظام الجبائي، ونوعية البنيات الجبائية التي تفرضها يمكن الحكم مسبقا على أن المداخيل الجبائية ستخضع لهذه الحدود وتتسم بخصائصها. ولعل العجز المالي الذي عرفته البلاد في أواخر عقد السبعينات لدليل على أن هذه المداخيل هي دون مستوى تمويل الميزانية العامة بشكل عادي ومستمر، يكرس ذلك اللجوء إلى مصادر التمويل التضخمي والاقتراضات الخارجية.

وللتعرف على الحدود المالية للنظام الجبائي المغربي سنتناول من خلال هذا المبحث في نقطة أولى الضغط الجبائي، وتفاوت حصيلة مختلف الضرائب، ونسبة تغطية المداخيل الجبائية لمجموع موارد الميزانية، ثم نتناول من خلال نقطة ثانية أثر التشجيعات الجبائية على مداخيل الضريبة.

1 - مكانة المداخيل الجبائية

2 - الحوافز الجباية على الإستثمار

### 1 - مكانة المداخيل الجبائية

سنتناول من خلال هذه النقطة تطور الضغط الجبائي في المغرب (أ) ثم تفاوت حصيلة مختلف الضرائب (ب)، وأخيرا نسبة تغطية المداخيل الجبائية لمجموع موارد الميزانية (ج).

(أ) - تطور الضغط الجبائي في المغرب

(ب) - تفاوت حصيلة مختلف الضرائب

(ج) - نسبة تغطية الميداخيل الجبائية لمجموع موارد الميزانية.

#### *(أ) – الضغط الجبائي في المغرب*

نتساءل أولا عن مفهوم الضغط الجبائي (أ – 1) ثم ثانيا عن تطور الضغط الجبائي (أ – 2).

### أ - 1 - مفهوم الضغط الجبائي

يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه العلاقة التي تقوم بين الاقتطاع الجبائي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي أو مجموعة اجتماعية أو جماعة ترابية، والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص أو هذه المجموعة أو هذه الجماعة الترابية[1] وعلى هذا الأساس يرتبط الضغط الجبائي بالبنيات السياسية والاقتصادية، كالنظام القائم والمستوى الاقتصادي، كما يرتبط ببعض البنيات الاجتماعية كالعقلية الجماعية والسلوك.

ويعبر الضغط الجبائي عما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع، وتعديل خططهم في مجال الانفاق الاستهلاكي والادخار والاستثمار[2]. فالضغط الجبائي يؤدي إلى تغيرات في مجرى الحياة الاقتصادية، تتفاوت أبعادها بصفة عامة تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية وصور التركيب الفني للهيكل الضريبي.

ومن الملاحظ أن حجم الاقتطاع الضريبي إلى الناتج الداخلي الاجمالي يزداد في الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصاديا كالولايات المتحدة الأمريكية (21,5٪). وانجلترا (31٪) وفرنسا 24,7٪) والنرويج (38,2٪) والدنمارك (45,8٪)[3]. بينما ينخفض في المقابل حجم الاقتطاع الضريبي في العديد من الدول السائرة في طريق النمو مثل غانا (6,8٪) وبوركينافاسو (11,3٪) وبوليفيا(5,7٪) والباراغواي (6,7٪) والاكواتور (13,1٪) والفلبين (10,4٪) والباكستان (11,2٪)[4] ويعود هذا الانخفاض إلى تغير مدلول الضريبة في هذه الدول، واعتماد حكوماتها على ايراداتها من القطاع العام لتمويل جانب كبير من الانفاق العام من ناحية، ونتيجة عدم كفاية الدخل القومي لاجراء اقتطاعات ضريبية كافية من ناحية أخرى.

وما من شك أن ازدياد أو انخفاض نسبة الاقتطاع الجبائي لايعبر في ذاته عن ثقل أو عدم ثقل الضغط الضريبي في مجتمع معين. فعلى الرغم من الزيادة الكبيرة في حجم الاقتطاع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية، فإنه لايشكل عبئا ثقيلا بالنسبة للمكلفين الذين يرتفع منسوب دخلهم ارتفاعا كبيرا إلى الحد الذي لايؤثر فيه الاقتطاع الضريبي على مستوى معيشتهم وقدرتهم على الإنتاج والإدخار أو رغبتهم في العمل[5].

---

1 - MEHL (L) et BELTRAM (P), Science et technique fiscale, op cit p (153)

2 - عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، المرجع الطابق، ص 128 وما بعدها.

3- O.C.D.E, Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'O.C.D.E, 1965 - 1988 Tab 3 et 4, Paris 1988

4- FMI, Government finances statistics yerbook, vol XIII, 1989

5- عبد المنعم فوزي، المرجع السابق

من جهة أخرى لايمكن الفصل بين الضغط الجبائي، وكل من السياسة النقدية وسياسة الانفاق العام، إذ تختلف وطأة العبء الضريبي في بلدين يظهر فيهما الضغط الضريبي متساويا، ويتشابه في كل منهما الهيكل الاقتصادي والاجتماعي أو مستوى التقدم الاقتصادي نتيجة التفاوت في السياسات النقدية والانفاقية المتبعة في كل من البلدين.

فمن المعلوم أن الضريبية تعد اقتطاعا الزاميا من الأموال السائلة للمكلف، ولذا فإن الضغط الضريبي مثلا فيما تحدثه الضريبة من آثار، لاشك أنه يرتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة النقدية، وماتنطوي عليه من ضغط نقدي على المكلف بالضريبة، الأمر الذي يتعين معه دراسة آثار الاقتطاع الضريبي جنبا إلى جنب مع الآثار الاقتصادية للسياسة الائتمانية لتحديد مايطلق عليه بالاقتطاع النقدي الصافي [1].

إن البحث في مجال الضغط الضريبي يتطلب التعرف على طبيعة النفقات العامة (المنتجة أو غير المنتجة) أو بعبارة أخرى أوجه انفاق الإيرادات الضريبية وذلك للوقوف على الكيفية التي يتم بها إعادة توزيع ما استقطعته الضرائب من الدخل القومي، وذلك بتقسيم المكلفين إلى مجموعات دخلية متميزة، وقياس الضغط الضريبي الصافي – الذي يأخذ في الاعتبار آثار الانفاق العام – بالنسبة لكل مجموعة على حدة.

ويحتسب الضغط الجبائى الوطني على أساس الناتج الداخلي الاجمالي بسعر السوق بناء على المعادلة التالية[2] :

$$\text{الضغط الجبائى} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للضرائب}}{\text{الناتج الداخلي الإجمالي}}$$

أما الضغط الجبائى الفردي هو العلاقة القائمة بين الإقتطاع الضريبي للمكلف ومجموع قدراته التكليفية، حيث يمكن ترجمة المقدرة التكليفية في مبلغ الدخل الذي يحصل عليه الفرد أو يستهلكه فعلا خلال فترة زمنية معينة (سنة) فإنه يقوم على المعادلة التالية [3] :

$$\text{الضغط الجبائى الفردي} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية}}{\text{الدخل الفردي}}$$

1 - نفس المرجع

-2 MEHL (L) et BELTRAM (P) op cit, (456)

-3 Ibid, pp (454 - 456)

لكن لقياس الضغط الجبائي الفردي الحقيقي يجب الأخذ بعين الاعتبار كل من الحد الأدنى للمعيشة الذي يعتبر معفيا من الضريبة، ومبلغ الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة للفرد، وعليه يمكن وضع المعادلة التالية :

الضغط الجبائي الفردي = (الاقتطاعات الضريبية - مبلغ الخدمات المجانية للدولة) / (الدخل - الحد الأدنى للمعيشة)

## أ- 2 - تطور الضغط الجبائي في المغرب

لم يبدأ الضغط الجبائي في المغرب في الارتفاع إلا مع بداية عهد الإستقلال، فطيلة عهد الحماية، ظلت نسبة الاقتطاع الجبائي ضعيفة جدا بحيث تراوحت بين 7 و 8٪ لكن مباشرة بعد الإستقلال، ارتفعت هذه النسبة إلى 10 و 11٪، ورغم الزيادة المهمة والمفاجئة للنفقات العمومية المترتبة على الخصوص عن الأعباء الجديدة للسيادة، فإن السلطات العمومية فضلت فرض نوع من التقشف المالي، بدلا من الزيادة في الضغط الجبائي.

ورغم تطور الأزمة المالية التي تم الإحساس بها انطلاقا من سنة 1961، ظل الضغط الجبائي مستقرا في نسبة11٪ حتى سنة 1964 - 1965، وقد تكرس حجم اتساع الأزمة لسنة 1964 بعجز في الميزانية بنسبة 25٪ وبزيادة في معدلات الضرائب، ومنها على الخصوص الضرائب على مواد الاستهلاك الواسع، وقد كان من نتيجة هذه الزيادات، زيادة ثقيلة، لكنها منتظمة في الضغط الجبائي حتى سنة 1971 - 1972، حيث سجلت تراجعا خفيفا، ثم عادت إلى الارتفاع مرة أخرى.

وخلال عقد السبعينات أخذ الضغط الجبائي يتزايد عاما بعد آخر 16٪ سنة 1972، ثم 18,2٪ سنة 1974 و 19,7٪ سنة 1977 و 18,41٪ سنة 1976 و 19,8٪ سنة 1979، وقد تراوح هذا الضغط بعد ذلك مابين 20,8٪ سنة 1988 و 21,1٪ سنة 1992 ثم 19,3٪ سنة 1995 [1] ويعود هذا الارتفاع المتواصل للضغط الجبائي بالإضافة إلى مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط، إلى عدد من العوامل الأخرى، منها تزايد النفقات العامة من 2.902 مليون درهم سنة 1970 إلى 24.506 مليون درهم سنة 1984 إلى50.523 مليون درهم سنة 1992 إلى 62.335 مليون درهم سنة 1995 [2]،

---

1- انظر الملاحق في نهاية هذا الكتاب.
2- المرجع السابق

علما بأن الضرائب تعد في المغرب من المصادر الأساسية لتمويل هذا التزايد، الشيء الذي يشكل أحد أسباب ارتفاع مستوى الضغط الجبائي.

ويلاحظ بعض الباحثين أن هناك تزايد غير متكافئ بين الناتج الداخلي الإجمالي ونسبة الزيادة في حصيلة الضرائب. فخلال المخطط الثلاثي 1978 - 1980 ازدادت الايرادات العامة ومنها الضرائب بنسبة تصل إلى 20٪ سنويا في حين لم يزدد الناتج الداخلي الاجمالي سوى بنسبة 3٪ سنويا [1].

وهكذا، عرف النظام الجبائي المغربي ضغطا جبائيا مرتفعا بالمقارنة مع الدول السائرة في طريق النمو التي تتشابه معه في درجة النمو والانفتاح الاقتصادي. وقد أظهرت دراسة لصندوق النقد الدولي أجريت خلال فترة 72 - 1973 على 65 دولة نامية أن الضغط الجبائي في المغرب جد مرتفع[2]، نفس الملاحظة سجلتها لجنة صندوق النقد الدولي التي قدمت إلى المغرب سنة 1979 لدراسة الاصلاح الجبائي المزمع أجرائه. وقد قورن هذا الارتفاع في الضغط مع الدول التي توجد في نفس درجة المغرب من حيث النمو، ولكن تجارتها الداخلية وقطاعها المعدني أقل نموا منه.

إن مقارنة تطور الضغط الجبائي بالمغرب مع ما هو عليه الأمر في دول متقدمة قد يوحي بأن المغرب قد وصل إلى مستوى تلك الدول من التقدم والتنمية، علما بأن ما يميز الأنظمة الجبائية في الدول النامية عن مثيلاتها في الدول المتقدمة، هو ذلك الاختلاف البين والفرق الشاسع في مستوى الضغط الجبائي، فالدول النامية تتميز على العموم بضعف انتاجية أنظمتها الضريبية، وبالتالي انخفاض معدل الضغط الضريبي بها إلى متوسط يبلغ 16٪.

أما الدول المتقدمة فتتميز بأنظمة ضريبية ذات انتاجية مرتفعة يتراوح مؤشر الضغط ضريبي فيها بين 18,8٪ في اسبانيا و 45,8٪ في الدانمارك بل أنه وصل سنة 1976 في بعض الدول الأوروبية إلى نسبة تفوق 50٪ .

فالمغرب بمعدل 20,8٪ يقترب من فرنسا 21,3٪ والولايات المتحدة الأمريكية 22,3٪ ويفوق معدل إيطاليا 18,9٪ واليابان 16,9٪ [3]، غير أن هذه المقارنة ليس لها

1- صباح نعوش، الضرائب المباشر في المغرب، شركة النشر والتوزيع المدارس- الدار البيضاء 1986 ص7 وما بعدها.

2- مصطفى الكثيري، المرجع السابق ص 170 وما بعدها .

3- قد يؤدي العبء الثقيل للاقتطاع الجبائي بالمغرب إلى الاعتقاد بأن بلدنا قد وصل إلى مستوى متقدم من التنمية الاقتصادية يبرر آثار الانعكاس والانجذاب على العبء الجبائي للبلاد، لكن المستوى المرتفع للعبء الجبائي لايفترض لزوما مستوى تنمية اقتصادية من نفس الدرجة مادمنا نفترض أن الضغط الجبائي في بلد نامي كالمغرب تابع للبنيات الاقتصادية عموما ومرتبط بطبيعة الضرائب المقتطعة. انظر مصطفى الكثيري المرجع السابق ص 172.

أي مدلول، سواء تعلق الأمر بمستوى التقدم أو إنتاجية النظام الضريبي، أو حتى عن العبء الجبائي الذي يتحمله الممولون في كل دولة في فترة ما.

فمقياس الضغط الضريبي إذن لايمكننا من معرفة المستوى النسبي للاقتطاعات الجبائية في دولة ما، وفي هذا الاطار فإن ضعف الضغط الجبائي الذي كان في عهد الحماية لم يمكن يناقضه سوى العبء الجبائي الكبير الذي كانت تشكله ضريبة الترتيب على المكلفين المشتغلين بالزراعة. إن العبء الجبائي الذي تتحمله فئآت الممولين في فترة ما وفي دولة معينة، يعتبر رهينا بعدة معطيات منها على الخصوص مستوى الدخل الوطني، وحالة البنيات التحتية الاقتصادية والاجتماعية، والمستوى الكمي والنوعي للخدمات المجانية المقدمة من طرف الدولة، وكذا بتوزيع عبء الضرائب على مختلف الممولين. وكل هذه المعطيات والعوامل لانجدها تدخل في حساب مؤشر الضغط الجبائي ولايمكن استنتاجها منه.

### ب – تفاوت حصيلة مختلف الضرائب

يتضح من خلال تحليل البنيات الجبائية المغربية كما سنرى ذلك في الفصل الثاني من هذا القسم الأهمية التي يكتسبها كل نوع من أنواع المداخيل الجبائية في مجموع مكونات النظام الجبائي المغربي، حيث سنلاحظ أن أهمية مداخيل كل ضريبة على حدة لاتتناسب بالضرورة مع أهمية المصدر الاقتصادي المنبثقة عنه، كما أن التفاوت بين مختلف المداخيل الجبائية يعكس تفاوتا رئيسيا بين كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، هذا التفاوت الذي تكرس منذ عهد الحماية ولازال مستمرا في عهد الاستقلال، ولعل الجدول التالي يبين تطور هذا التفاوت :

## تطور التفاوت بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشر 1921 - 1997 (بالنسب المائوية)

الجدرل رقم 2

| السنوات | الضرائب المباشرة ٪ | الضرائب غير المباشرة ٪ |
|---|---|---|
| 1921 | 35,7 | 64,3 |
| 1936 | 31,2 | 68,8 |
| 1946 | 40,7 | 59,3 |
| 1951 | 25,4 | 74,6 |

/.../

| | | |
|---|---|---|
| 1959 | 25 | 75 |
| 1966 | 29,1 | 26,5 |
| 1970 | 26,2 | 73,7 |
| 1972 | 23,3 | 76,6 |
| 1975 | 45,2 | 54,7 |
| 1978 | 28,8 | 71,1 |
| 1982 | 27,9 | 72,8 |
| 1984 | 26,7 | 73,2 |
| 1986 | 29,3 | 70,6 |
| 1988 | 27,5 | 72,4 |
| 1990 | 27,9 | 72,2 |
| 1992 | 30,5 | 69,4 |
| 1994 | 27,5 | 72,4 |
| 1997 - 1996 | 30,8 | 69,1 |
| 1998 - 1997 | 31,0 | 68,8 |

المصدر : تركيب من مستمد من مختلف القوانين المالية السنوية

ويظهر من خلال هذا الجدول أن الضرائب المباشرة كانت تمثل في أغلب الفترات ربع المداخيل الجبائية، بينما تحتفظ الضرائب غير المباشرة بثلاثة أرباع هذه المداخيل، وتبين الاحصائيات الرسمية أن حصيلة الضرائب المباشرة منذ بداية الاستقلال لم تتجاوز نسبة 30٪ من مجموع المداخيل الجبائية الا في فترات نادرة ولاسباب استثنائية، ونشير هنا على الخصوص إلى الفترة المتراوحة ما بين 1974 و 1976 حيث سجلت هذه الحصيلة على التوالي النسب التالية 41,45٪ 45,20٪، 39,53٪ وتعود هذه النسب المرتفعة من مداخيل الضرائب المباشرة إلى التضخم غير الطبيعي لعائدات المكتب الشريف للفوسفاط، لكن سرعان ما انهارت هذه العائدات، وعادت نسبة مداخيل الضرائب المباشرة إلى حالتها الطبيعية.

وقد ظلت حصيلة الضرائب المباشرة تتأتى في أغلبها من مصدرين اقتصاديين، هما التجارة والصناعة والمهن الحرة من خلال الضريبة على الأرباح المهنية، ومن المرتبات والأجور، من خلال الضريبة على المرتبات والأجور. أما بالنسبة للقطاعين الفلاحي والعقاري، فمواردهما الجبائية ظلت ضعيفة جدا رتكرست أكثر مع توقيف الضريبة الفلاحية إلى سنة 2000 ثم بعد ذلك إلى سنة 2020. و كذلك مع تخويل القطاع

العقاري منذ 1981 امتيازات جبائية خيالية، لكنها حقيقية وذات أثر سلبي كبير على تخصيص رؤوس الأموال، والتي يقع تحويلها من الاستثمارات المنتجة إلى الإستثمارات العقارية.

وقد عرفت الضريبة على الأرباح المهنية إلى حدود 1986، هيمنة مطلقة على مداخيل الضرائب المباشرة[1] رغم طابعها التراجعي، وذلك لانبثاقها في جانب مهم منها عن مداخيل

المؤسسات العمومية، كالمكتب الشريف للفوسفاط، وضعف الاقتطاع من مداخيل القطاع الخاص نتيجة التهرب الجبائي وتعدد الامتيازات الجبائية.

أما الضريبة على المرتبات والأجور، فقد عرفت تزايدا متواصلا بحيث أصبحت مداخيلها تفوق مداخيل الضريبة على الأرباح المهنية، والضريبة على الشركات منذ 1987، وخصوصا بعد دخول الضريبة العامة على الدخل حيز التنفيذ سنة 1990، ويعود السبب في ذلك إلى كون هذه الضريبة تقع على وعاء جبائي مضمون يتم ضبطه بواسطة أسلوب الحجز عند المنبع.

وقد عرف الضغط الجبائي على مستوى الضرائب المباشرة ارتفاعا مهما تراوح مابين 4٪ و7 ٪ خلال الفترة المتراوحة مابين 1965 و 1996 [2] ويظهر أن العبء الجبائي للضرائب المباشرة يقع على عاتق ذوي المرتبات والأجور بكيفية أثقل مما يقع على ذوي الأرباح المهنية، نظرا لاختلاف طبيعة المكلفين، وهل هم أشخاص طبيعيين أم معنويين، ثم هل الاقتطاع يتم عن طريق الحجز عند المنبع أم بصورة جزافية ؟ وهل هناك مجال للتهرب أم لا؟.

ويتكرس ثقل العبء الجبائي الواقع على ذوي المرتبات والأجور أكثر عقب تخفيف العبء الجبائي على الشركات، وعلى ذوي الأرباح المهنية، وإعفاء ذوي المداخيل الفلاحية ومحاباة ذوي المداخيل العقارية.

أما بالنسبة لمداخيل الضرائب غير المباشرة. فإن نسبتها إلى مجموع المداخيل الجبائية لم تنزل عن نسبة 70٪ إلا في الفترة المتراوحة ما بين 1974 و 1976 [3] حينما تدعمت

---

1- القوانين المالية السنوية

2 - القوانين المالية السنوية

3 - انظر الجدول رقم (1).

مداخيل الضرائب المباشرة بفضل عائدات المكتب الشريف للفوسفاط، أما عدا هذه الفترة فقد ظلت هذه المداخيل تشكل حوالي ثلثي مجموع المداخيل الجبائية.

وقد عرف تطور موارد الضرائب غير المباشرة تفاوتا في الأهمية بين ثلاث ضرائب : هي الضريبة على الاستهلاك الداخلي، والرسوم الجمركية، بينما تأتي حصيلة رسوم التسجيل والتنبر في المقام الأخير رغم أهميتها النسبية، أما الضريبة على المنتوجات والخدمات التي تم استبدالها سنة 1986 بالضريبة على القيمة المضافة، فكانت في أغلب الفترات تنتج أهم مردودية على الإطلاق، حيث كانت حصيلتها لاتنزل عن 35٪ من مجموع الضرائب غير المباشرة، بل انها بلغت سنة 1983 وسنة 1985 أعلى نسبة لها بحيث انتقلت من 42,67٪ إلى 45,21٪[1] .

أما الرسوم الجمركية فكانت دائما تأتي في المقام الثاني باستثناء بعض الفترات التي كانت تأخذ فيها مكان الصدارة، كما وقع في مابين 1977 و 1979 حيث استقرت نسبتها في حوالي 36٪، وسنة 1988 حينما بلغت نسبتها 33,05٪ من مجموع الضرائب غير المباشرة، ثم من 1990 إلى سنة 1994 حيث ارتفعت من 32,90٪ إلى 38,35٪ إلى 40,04٪ إلى 40,11٪ [2] وهكذا لازلنا نلاحظ تلك التبعية المستمرة للموارد الجبائية لحجم المبادلات الدولية وتقلباتها.

وتمثل نسبة الضغط الجبائي المفروض من خلال الضرائب غير المباشرة نسبة عالية تراوحت ما بين 11٪ و 18٪ ما بين سنة 1965 و1992، وبما أن الضرائب غير المباشرة تنتقل أوتوماتيكيا إلى المستهلك، فإن عبء هذا الضغط يستقر في نهاية المطاف على مستهلكي المواد الأساسية ذات الاستهلاك الواسع، الشيء الذي يكرس ضعف القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدود.

وهكذا نلاحظ أن نكاو سيفاتن لم يخطئ حينما أعلن في بداية السبعينات على أن العبء الجبائي في الدول السائرة في طريق النمو يقع في الواقع على المستهلكين وعلى المأجورين وعلى التجارة الخارجية[3] .

---

1 - انظر قوانين المالية السنوية.

2 - نفس المرجع أعلاه

3 - NGAOSYVATHN (P), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, L . G . D . J 1974 PP : (238 - 239

### ج - نسبة تغطية المداخيل الجبائية لمجموع موارد الميزانية

تعتبر المداخيل الجبائية أحد أهم موارد الميزانية بالمقارنة مع الموارد الأخرى. ومع ذلك فقد ظل معدل تغطية المداخيل الجبائية لمداخيل الميزانية ضعيفا بحيث تراوحت نسبته ما بين 71٪ و47٪ مما كان يجعل السلطات العمومية تلجأ في أغلب الأحيان إلى مصادر جديدة لتمويل الميزانية العامة، والتي نجد من بين أهمها احتكارات الدولة والاقتراضات الخارجية.

## تطور معدل تغطية المداخيل الجبائية لموارد الميزانية العامة (1960 - 1995) (بالمليون درهم)

الجدول رقم : (3)

| السنوات | مجموع مداخيل الجبائية (بالمليون درهم) | مجموع مداخيل الميزانية (بالمليون درهم) | نسبة التغطية ٪ |
|---|---|---|---|
| 1960 | 1.009,96 | 1.483,31 | 66,08 |
| 1964 | 1.420,32 | 2.265,40 | 62,69 |
| 1966 | 1.535,75 | 2.882,05 | 53,28 |
| 1970 | 2.674,52 | 4.066,31 | 65,77 |
| 1972 | 3.326,00 | 4.732,62 | 70,27 |
| 1974 | 5.226,97 | 7.273,07 | 71,86 |
| 1975 | 7.481,30 | 13.533,06 | 55,28 |
| 1976 | 7.607,00 | 16.133,06 | 47,15 |
| 1978 | 11.174,50 | 19.077,76 | 58,57 |
| 1980 | 13.865,10 | 21.666,21 | 63,99 |
| 1983 | 21.500,00 | 37.828,55 | 56,83 |
| 1984 | 22.499,00 | 32.479,08 | 69,27 |
| 1986 | 25.003,00 | 50.627,73 | 49,39 |
| 1988 | 30.746,00 | 51.147,55 | 60,12 |
| 1990 | 40.617,00 | 62.701,37 | 64,78 |
| 1992 | 52.247,00 | 73.426,67 | 71,16 |
| 1994 | 61.989,00 | 89.759,79 | 69,06 |
| 1995 | 61.648,00 | 88.900,00 | 69,34 |
| 1997-96 | 62.300,52 | 87.110,09 | 71,51 |
| 1998-97 | 70.079,33 | 94.808,55 | 73,91 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

من خلال مراجعة الاحصاءات الرسمية يتبين أن معدل تغطية المداخيل الجبائية لموارد الميزانية كان مرتفعا خلال الفترة الممتدة ما بين 1956 و 1960 حيث تراوح هذا المعدل ما بين 70 و 80٪ بينما الموارد التي كانت تعتبر استثنائية أنذاك مثل مداخيل المكتب الشريف للفوسفاط، واستغلال التبغ، فكانت تستقر في حوالي 10، في حين كانت الموارد الأخرى بدون أهمية.

بدأ معدل التغطية يتقلص مابين 1960 و 1966 حيث نزل إلى 53٪ [1] و واكب هذا التقلص تقلص آخر لمداخيل الاحتكارات، تراوحت ما بين 6 و 7٪ كما استرجعت في ظل هذه الوضعية الموارد الأخرى بعض أهميتها.

وكان وراء هذا التقلص الأخير في معدل التغطية، الأزمة المالية التي برزت على الخصوص مابين 1961 و 1964 [2] ولتعويض هذا النقص ثم اللجوء خصوصا إلى الاقتراضات الخارجية التي شكلت سنة 1965 29,36٪ من مجموع موارد الميزانية.

وبدأ معدل التغطية في الانحراف ابتداءا من سنة 1968 مسجلا في هذه السنة نسبة 61,14٪ منتقلا سنة 1972 إلى 70,27 ٪ [3] وقد عرفت هذه المرحلة احتجاب موارد الاحتكارات من الميزانية العامة، كما استقر العمل على تعويض ضعف معدل التغطية على موردين أساسيين هما موارد الاقتراضات والمداخيل النظامية.

وخلال الفترة الخماسية (1973 - 1977) عرف معدل التغطية زيادة مهمة سنة 1974 تقدر ب 83٪، ثم تلى ذلك تدهور خطير بلغ 47,15٪ سنة 1976، فخلال بضعة أشهر من سنة 1974 كان الجميع يعتقد أن المغرب أصبح بإمكانه التوفر على ميزانية تمول بنسبة الربع من موارد الاحتكارات (مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط الذي شهد مضاعفة ثمن الفوسفاط أربع مرات سنة 1974)، ودفع هذا الاعتقاد إلى تعديل نسبة النمو الإقتصادي،

واللجوء أكثر إلى الاقتراضات الخارجية، لكن الطموح تبدد بسرعة، وعادت الحقيقة المزعجة بكل ما تتضمنه من مديونية خارجية ثقيلة، وعجز مالي مزمن[4] فبينما سجلت سنة 1976 أدنى معدل لتغطية المداخيل الجبائية لموارد الميزانية عرفت نسبة

---

1 - انظر الجدول رقم 3

2 - EL MALKI (H), Trente ans d'économie Marocaine 1960 - 1990, C. N. R. S 1989, pp ( 17 - 20)

3- انظر الجدول رقم 3

4 - EL MALKI (H) op cit, pp(55-72)

الاقتراضات الخارجية ارتفاعا بلغ 36,50٪ [1]، ثم بلغت هذه النسبة سنة 1977 38,49٪ بينما لم تغطي الموارد النضامية سوى 28٪ سنة 1976٪.

## تطور معدل تغطية الاقتراضات الخارجية

## لموارد الميزانية (1960 - 1995) (بالمليون درهم)

الجدول رقم : (4)

| السنـــوات | مبلغ الاقتراضات الخارجيـة | نسبة التغطيــة ٪ |
|---|---|---|
| 1960 | 202,40 | 13,64 |
| 1964 | 250,00 | 11,03 |
| 1965 | 674,00 | 29,36 |
| 1968 | 979,44 | 30,86 |
| 1973 | 980,00 | 18,63 |
| 1975 | 3.000,00 | 22,16 |
| 1976 | 5.890,00 | 36,50 |
| 1977 | 6.700,00 | 38,49 |
| 1980 | 5.000,00 | 23,07 |
| 1982 | 9.000,00 | 27,23 |
| 1983 | 13.200,00 | 34,89 |
| 1984 | 7.068,00 | 21,76 |
| 1986 | 19.520,00 | 38,55 |
| 1988 | 16.070,00 | 31,41 |
| 1990 | 15.900,00 | 25,35 |
| 1992 | 10.000,00 | 12,95 |
| 1994 | 12.000,00 | 13,37 |
| 1995 | 12.000,00 | 13,49 |
| 1997 - 96 | 14.181,70 | 16,28 |
| 1998 - 97 | 13.000,00 | 13,71 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية وتقارير بنك المغرب

1 - انظر الجدول رقم 3

ومنذ 1978 بدأ معدل تغطية المداخيل الجبائية لموارد الميزانية العامة يتحرك ببطء شديد، حيث انتقل من 58,57٪ سنة 1978 إلى 64,32٪ سنة 1981. وقد جاء هذا التحرك عقب إحداث ضرائب جديدة، وتعديل بعض الضرائب القديمة سنة 1978. وفي مقابل ذلك استمرت الاقتراضات الخارجية تغطي نسبة هامة من مداخيل الميزانية، تراوحت مابين 28,82٪ سنة 1978 و 21,40٪ سنة 1981.

ولقد وصل رصيد الميزانية العامة إلى مستويات قياسية في نهاية التصميم الخماسي الثالث (1973 - 1977) وبداية التصميم الخماسي الرابع (1981 - 1985)[1] ففي سنة 1980، التي تعتبر سنة وسيطة بين المخططين سجلت الميزانية العامة، عجزا يقدر بـ 10 ملايين درهم، أي 7٪ من الناتج الداخلي الإجمالي، أما سنة 1982 فهي سنة قياسية بـ 14 مليار درهم، أي أكثر من 14٪ من الناتج الداخلي الإجمالي.

فتمويل هذا العجز يتم إلى حد كبير بفضل المساعدات الخارجية، حيث أصبح هذا النوع من التمويل تقليدا في الميزانية. وهكذا فإن مجموع نفقات الاستثمار في إطار المخطط الخماسي 1981 - 1985 تمت تغطيتها تقريبا باللجوء إلى الخارج 21,40٪ سنة1981، 27,2٪ سنة 1982، 34,89 سنة 1983 و 21,76٪ سنة 1984 [2].

إن ضعف تغطية المداخيل الجبائية لمجموع موارد الميزانية العامة قبل سنة 1984، والتوجه المتزايد نحو الاقتراضات الخارجية لتغطية خصاص الميزانية، مع مايشكله هذا التوجه من تفاقم في حجم المديونية، هو الذي سيكرس الاختناقات المالية، ويفتح المجال واسعا أمام المؤسسات المالية الدولية المقرضة لتملي شروطها ومبادئها الليبرالية المقدسة على المغرب من خلال شروط إعادة جدولة الديون الخارجية ، و في هذا الإطار ستتبع سياسة ضريبية من خلال ما يسمى بالإصلاح الجبائي تتماثل مع استراتيجية التنمية المراد أتباعها.

## 2 – الحوافز الجبائية على الإستثمار

إذا كانت قوانين الإستثمار قد وضعت أساسها بهدف اقتصادي، قصد تشجيع القطاع الخاص الوطني والأجنبي على الإستثمار، فإنها تشكل في نفس الوقت حدودا على المداخيل الجبائية خصوصا إذا ماتسعت الحوافز الجبائية على الإستثمار لتعم كافة القطاعات.

---

1- الحبيب المالكي، التقشف وصندوق النقد الدولي، صدر في كتاب الاقتصاد المغربي والأزمة، 1988 ص 68.

2- القوانين المالية السنوية.

إن تقليص الضرائب على القطاعات المشجعة، أو اعفائها منها، يعني في نفس الوقت تقليص شامل في الموارد الجبائية، كما يعني أن تعويض هذا النقص سيتم على حساب القطاعات غير المشجعة ومنها على الخصوص الضرائب المباشرة على ذوي الدخل المحدود والضرائب غير المباشرة المفروضة على المواد الأساسية الواسعة الإستهلاك.

سنتناول في هذه النقطة تطور التشجيعات الجبائية على الإستثمار(أ)، ثم تقدير الحوافز الجبائية على الإستثمار(ب).

### *(أ) – تطور التشجيعات الجبائية على الإستثمار*

اتجه المغرب منذ بداية الإستقلال نحو تشجيع ونمو المقاولات الخاصة في إطار استراتيجية الليبرالية الإقتصادية عن طريق مدونات الإستثمار التي تخول العديد من المزايا الجبائية للمستثمرين الخواص المغاربة والأجانب. وقد بدأ اعتماد مدونات الإستثمار في المغرب منذ سنة 1958، واتخذت بعد ذلك اجراءات في هذا الاتجاه في كل من سنوات 1960 و 1969 و 1973 و 1983 و1985 و 1988 وأخيرا أحدث قانون إطار بمثابة ميثاق للإستثمارات سنة 1995.

إن تطبيق مدونات الإستثمار يعتبر شائعا في الدول السائرة في طريق النمو حيث تؤدي عمليا إلى تنافس هذه الدول حول الامتيازات المخولة [1]، لكن عواقب هذه الاجراءات وتكلفتها سواء بالنسبة لنتائجها الإقتصادية أو بالنسبة للخسارة التي تشكلها بخصوص الموارد الجبائية بالنسبة لميزانية الدولة تكون عادة باهضة.

والمغرب كبلد سائر في طريق النمو، تواجهه عدة صعوبات لتمويل استثماراته، وتعوزه الامكانيات والرساميل والمشاريع لانعاش اقتصاده، وقد عمل عبر قوانين الاستثمارات على جذب الرأسمال الخاص، وتشجيعه على الاستثمار، مستهدفا من خلال ذلك خلق رأسمال وطني بإمكانه أن ينشئ قطاعا خاصا قادرا على القيام بدوره في عملية الاستثمار، خصوصا وأن المسؤولين المغاربة اختاروا النهج الليبرالي في الاقتصاد [2].

---

1- أول شرط يجب أن توفره الدولة هو إتاحة فراغ جبائي واسع على التحفيز على الإستثمار، أنظر :
FONTANEAU, La détaxation des investissements, R. S. L. F n° 4, 1954, p. 785

2 - هذا النهج كما تمت الإشارة إلى ذلك، يدعو إلى تفضيل الإدخار الخارجي على الإدخار الداخلي وعلى الخصوص نه رؤوس الأموال الأجنبية الباحثة عن منافذ للإستثمار في الدول السائرة في طريق النمو بأقل تكلفة وبأرباح طائلة.

فالهدف الأساسي إذن من قوانين الاستثمار هو خلق نشاط مالي واقتصادي، والعمل على إيجاد مناصب للشغل والنهوض بالأنشطة الاقتصادية ذات الأولوية، وإنعاش الأقاليم والمناطق التي لاتزال تشكو من التخلف والتهميش.

فبعد 1956 بدأ المغرب المستقل مرحلة جديدة من تاريخه الحديث، وهي مرحلة مليئة بالمشاكل التي تشكل تحديات حقيقية، ولتدعيم الاستقلال السياسي كان من المفروض إعادة بناء البلاد اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا واداريا.

وفي غمرة البحث عن السبل الكفيلة بإطلاق عملية التنمية، وضع المعمرون حدا لحالة التوسع الاقتصادي، ولحالة الازدهار التي بدأت تلوح معالمها، حيث أخذت موارد الدولة تتدهور نتيجة تهريب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الخارج [1] فمن 132 مليار فرنك سنة 1952 نزلت الاستثمارات إلى 92 مليار فرنك سنة 1958، حيث تراجع معدل الاستثمار من 24٪ إلى 12٪ من الناتج الداخلي الإجمالي خلال هذه الفترة.

وقد تزامن هذا التراجع مع انقطاع المساعدة المالية التي كانت تتلقاها البلاد من فرنسا نتيجة النزاع الذي نشب بشأن بعض المشاكل المالية المعلقة بين البلدين بعد الاستقلال. ووعيا منها بأهمية عامل الثقة، قامت الحكومة آنذاك بتشجيع الاستثمارات الأجنبية، فتجنبت بذلك فرض القيود على خروج العملة، بل وأصدرت تشجيعات في السنوات الموالية بمنح ضمانات وامتيازات ضريبية للشركات الأجنبية المستثمرة.

وعليه التجأ المغرب إلى وضع قوانين لتشجيع الإستثمارات للخروج من أوضاعه المتأزمة، فتراكمت هذه القوانين وتطورت مع مرور الزمن. فبعد الاستقلال وضع أول قانون للإستثمارات الصناعية بتاريخ 13 شتنبر 1958 سمح باسترجاع الرسوم الجمركية وبتخفيض حقوق التسجيل وضمان تحويل الأموال المستثمرة في المغرب[2].

لقد كان هذا القانون الأول دعوة صريحة لتشجيع الاستثمار الخاص المغربي نظرا لهروب رؤوس الأموال الأجنبية، وقد أقرن المسؤولون المغاربة هذا التشجيع ببعض التدابير الإصلاحية، كتأميم بنك المغرب مثلا وفصل الفرنك المغربي عن الفرنك الفرنسي.

-1 BELAL (A), op cit p (178 - 188) , SALMI (J) op cit pp (56 - 57)

-2 الظهير رقم 263 - 58 - 1 مؤرخ في 13 شتنبر 1958

وبعد مرور سنتين على صدور القانون الأول، صدر قانون جديد بتاريخ 31 دجنبر 1960 [1] لم يختلف عن سابقه بحيث احتفظ بنفس الأحكام خاصة فيما يتعلق بالرسوم الجموكية، ورسوم التسجيل والضريبة على الأرباح المهنية، كما احتفظ بنفس التشجيعات إلا أنه يختلف مع ذلك عن القانون القديم في مجال تنظيم المبادلات، ويتسم بخاصيتين هما : المكافأة على التجهيز، وإمكانية إنشاء مدخرات من قبل المقاولات لاقتناء مواد التجهيز والإنتاج.

هناك كذلك اختلاف من حيث التطبيق، إذ ينص القانون الجديد على ضرورة تطبيقه على جميع تراب المملكة، بعدما كان القانون القديم يستثني عمالة طنجة [2] .

وقد أحدث هذا القانون الذي كان موجها لكافة الأنشطة الإقتصادية دون تمييز بينها لجنة الاستثمارات تتكلف بمنح التراخيص للمؤسسات التي يمكنها الاستفادة من الامتيازات والمساعدات التي يخولها القانون.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن القانون المالي لسنة 1966، جاء بمفهوم أسماه "بالضمان الجبائي" [3] بمعنى أن المشرع أعطى ضمانا لكل المستثمرين في أن أي تعديل جبائي لن يسري على المقاولات التجارية والصناعية التي أنشئت من قبل لفترة لاتتجاوز 10 سنوات.

لكن هذا القانون لم يؤد إلى الأهداف المرجوة منه، حيث أن التشجيعات لم تكن أساسية ويرجع ذلك إلى كون المقابل الممنوح لمكافأة التجهيز وهو العنصر الرئيسي كان يخضع لاجراء الموافقة من طرف لجنة الاستثمارات، إضافة إلى الملفات التي كانت تبقى في الإنتظار في بعض الأحيان عدة شهور. وهذا ما يفسر الارتفاع الضعيف لمعدل الاستثمارات المحققة في فترة هذا القانون أثناء سنوات 1960 - 1972.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن قطاع الفلاحة قد استفاد من جانبه ومنذ سنة 1969 من قانون الاستثمارات الفلاحية[4] أضيفت إليه ابتداءا من سنة 1984 عدة مقتضيات تمكن هذا القطاع من التمتع بالإعفاء من جميع الضرائب إلى غاية سنة 2000 [5] وبعد ذلك إلى غاية سنة 2020.

---

1- الظهير رقم 383 - 60 - 1 بتاريخ 31 دجنبر 1960 بشأن اتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة، الجريدة الرسمية عدد 2520 بتاريخ 10 يبراير 1961 ص 184.

2 - BELAL (A), op cit p (266 - 269)

3 - القانون المالي لسنة 1966 .

4 - الظهير رقم 1.69.25 مؤرخ في 25 يوليوز 1969 .

5 - الخطاب الملكي في3 مارس 1984 الذي أعفى القطاع الفلاحي من جميع الضرائب إلى غاية عام 2000.

بعد ثلاثة عشرة سنة من التطبيق العملي لقانون 1960، عرفت سياسة الاستثمار في المغرب تحولا جذريا سنة 1973، فصدرت خمسة قوانين للإستثمار همت المجال الصناعي والسياحي والصناعة التقليدية والقطاع المعدني والبحري[1] وقد حددت الإمتيازات حسب القطاعات التي أعطيت لها الأولوية في مخطط التنمية لفترة 1973- 1977.

وتمتاز هذه القوانين بكونها وسعت مجال الأعفاء الضريبي ومكنت الدولة من منح بعض القروض بشروط أفضل، مثل القروض التي يمنحها القرض العقاري والسياحي في المجال الفندقي (معدل الفائدة 4,5٪)[2] والتي يمنحها البنك الوطني للانماء الاقتصادي (معدل الفائدة 7٪). كما سمحت هذه القوانين بتحويل جزء من الأرباح إلى الوطن الأم للمستثمر الأجنبي، وتدعيم سياسة المغربة في الشركات الأجنبية.

ثم صدرت بعد ذلك بعض التعديلات من أهمها التعديل المنصوص عليه في ظهير 17 يناير 1983 الذي يهم الاستثمار الصناعي[3] ويدعم سياسة عدم التركيز في هذا المجال وخول هذا التعديل اعفاءات تختلف باختلاف المناطق، وأضاف اعفاءات جديدة من الضريبة على الخدمات كما منح تشجيعات لأجل خلق منافذ للشغل. كما أن التعديل المنصوص عليه في الظهير الصادر في 3 يونيو 1983 المتعلق بالاستثمار في المجال السياحي[4]، وخلق اعفاءات كبيرة في هذا المجال. وأخيرا صدر قانون آخر حول الاستثمارات العقارية بظهير 17 غشت 1985 [5] ليضيف امتيازات جديدة إلى الإمتيازات المخولة سنة 1981 .

وقد انعقد مجلس النواب في دورة استثنائية بتاريخ 12 يناير 1988 قصد إعادة النظر في قوانين الاستثمار المتراكمة منذ بداية الإستقلال، والملاحظ أن هذه الدورة الإستثنائية الخاصة بمراجعة الحوافز الجبائية على الإستثمار جاءت مع بداية تنفيذ القانون المالي لسنة 1988 والذي تميزت مناقشة مشروعه بالحدة، والتأكيد على السلبيات التي

---

1- أنظر مجموع الظهائر الصادرة في 13 غشت 1973 بشأن تشجيع الاستثمارات الصناعية والسياحية والصناعة التقليدية والقطاع المعدني والبحري الجريدة الرسمية عدد 3172 بتاريخ 15 غشت 1973 ص 2714 .

2- الفصل 18 من قانون الاستثمارات السياحية

3- الظهير رقم : 220 - 82 - 1 بتاريخ 17 يناير 1983 بشأن الاستثمارات الصناعية الجريدة الرسمية عدد 3664 بتاريخ 19 يناير 1983.

4- الظهير الشريف رقم 34 - 83 - 1 بتاريخ 3 يونيو 1983 بشأن الاستثمارات السياحية.

5- جاء قانون الاستثمارات العقارية الصادرة بظهير رقم 1.85.100 بتاريخ 17 غشت 1985 لتعديل وتوسيع الامتيازات الجبائية المخولة لهذا القطاع بمقتضى ظهير رقم 1.81.207 بتاريخ 8 أبريل 1981 .

تعتري قوانين الاستثمارات، والمجال الضريبي عامة، كما جاءت قبيل الشروع في تطبيق مخطط مسار التنمية للفترة الخماسية ( 1988 - 1992) الذي قرر أن يكون نصيب القطاع الخاص ما يزيد على 50٪ من منجزاته مما أضفى على الدورة الاستثنائية والموضوع الذي تناوله طابعا وثيق الاتصال بالتحول الظرفي والنوعي الذي يشهده الاقتصاد الوطني[1] .

وفي شهر نونبر 1995 صدر بالجريدة الرسمية قانون إطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق للإستثمارات، يحدد مجال الاعفاءات الجبائية والامتيازات المتصلة بها والتي تعمل القوانين المالية السنوية على إقرارها ابتداء من سنة 1996.

### ب – تقدير الحوافز الجبائية على الاستثمار

إن توسيع الاعفاءات الجبائية وتوسيع مدتها يفرض في المقابل رفع نسبة الضرائب في المجالات غير المشجعة، وخصوصا على مستوى الاستهلاك والادخار، ومن شأن ذلك أن ينعكس سلبا على مستوى القدرة الشرائية للمواطنين، ويؤدي إلى تراجع في حركية الإنتاج، وتقليص في فرص الشغل، ويدفع بالتالي إلى التملص الجبائي، وتحول جزء مهم من النشاط الاقتصادي الظاهر إلى نشاط اقتصادي خفي. كما أن من شأن ذلك أن يقلص من القاعدة الجبائية، وفرض أكبر نسبة من الضغط الجبائي على كاهل عدد متناقص من الملزمين الشيء الذي يخلق نوعا من التحفظ في مواجهة الضريبة أمام التوزيع غير المتكافئ للعبء الجبائي.

إن التوزيع غير المتكافئ للعبء الجبائي بين المتعاملين داخل الاقتصاد الوطني ينعكس كذلك على مستوى المتعاملين في نفس القطاع مما يؤدي إلى حدوث تفاوتات بين المقاولات، سواء فيما يخص تكاليفها أو طاقاتها التمويلية، ومن تم تتعطل قاعدة المنافسة التي هي إحدى أسس استراتيجية الليبرالية الاقتصادية[2].

1- انظر مدونة الاستثمارات الحرفية والصناعية والسياحية والبحرية والعقارية والمنجمية الصادرة بمجموعة من الظهائر الشريفة بتاريخ 4 ماي 1988، الجريدة الرسمية عدد 3940 بتاريخ 4 ماي 1988.

2 - يرى (هيرشمان) أن غياب الرأس المال ليس هو العرقلة الأساسية أمام التنمية، فهناك سببان أساسيان يحدان من فعالية رأس المال، السبب الأول يتمثل في الإستهلاك البذخي وانتشار سلوك الاكتناز وسوء توجيه الاستثمارات وعدم انتاجيتها، والسبب الثاني هو الاعتقاد بأن الإدخار والاستثمار هما في نفس الوقت الغاية والوسيلة. أنظر :

(HIRSCHMAN (A: O), Strategie du developpement économique, Economie et Humanisme, Edit. Ouvrières, 1974, p : (15)

فالتقليص المتزايد للموارد الجبائية نتيجة للامتيازات الممنوحة يهدد مستوى الاستثمارات العمومية والخاصة، بل ويهدد عملية النمو الاقتصادي في آخر المطاف[1]. فإذا كان ارتفاع أسعار الضريبة باستمرار وتخطيه لعتبة معينة يؤدي إلى انخفاض في الدخل الضريبي على حساب الدولة، وإلى فتور في المجهود المبذول من طرف المقاولات، وإلى تقلص في الانتاج والاستثمار، وعلى حساب مجموع الاقتصاد، فإن حجم الاعفاء الجبائي عندما يتجاوز مدة معينة ونسبا معينة، فإنه يفقد طابعه التشجيعي، بحيث يصبح المقاول غير ملزم بإعادة استثمار أرباحه، فقد يسحبها من المقاولة ليستعملها في مجالات قد لاتكون منتجة بالضرورة.

إن دور الدولة المتمثل في توفير التجهيزات الأساسية، والحرص على استمراريتها، وصيانة هذه التجهيزات الضرورية للتنمية يتطلب تنمية موارده المالية وخاصة مواردها الجبائية، وعليه فإن اتساع مجال الحوافز الجبائية على الاستثمار تتسم بالاتساع وطول فترة الاعفاءات، يؤدي إلى التقليص من مداخيل الدولة الضريبية وعلى الخصوص التقليص من دورها في مجال الاستثمار العمومي، مع مايخلفه ذلك من عواقب على تحريك الاستثمارات الخاصة، وعلى النشاط الاقتصادي في مجموعه.

لهذا، فمن الواضح أن الاستمرار في سياسة أعفاء غير محددة في الزمان والمكان، يمكنه أن يؤدي في ظل وضعية مالية صعبة إلى ممر مسدود، ليس فقط لبعض الامتيازات الخاصة، بل كذلك بالنسبة لنظام التشجيعات في مجموعه. فالتوسع النسبي في الإستثمار خلال عقد السبعينات يرتكز في جزء كبير منه على الاستثمارات العمومية، أما الاستثمارات الخاصة الوطنية والاجنبية، فقد ظلت دون مستوى توقعات الخطط الاقتصادية رغم كل الحوافز الجبائية المتاحة[2]. كما أن حصة رؤوس الأموال الخاصة الأجنبية ظلت ضعيفة، بل أكثر من ذلك ظهرت سلبية، إذا ما أخذنا بعين الاعتبار تحويلات المداخيل الناتجة عنها وعودة رؤوس الأموال الخاصة إلى بلدانها الأصلية.

---

1- بينت بعض الدراسات أن نسبة المداخيل الجبائية التي تضيع على الدولة بمناسبة الحوافز الجبائية وذلك ما بين 1965 و 1974 تبلغ مرة ونصف مبلغ الاستثمارات المقبولة خلال نفس الفترة، وعشر مرات مبلغ الخسارات الجبائية المقدرة ب 14٪ من الاستثمارات المقبولة : انظر

- ZEMRANI (A. B), op cit, pp ( 264 - 268)

2- ZEMRANI (A. B), op cit, pp ( 262 - 264)

لهذا السبب استهدف إصلاح 1988، التخفيف بل إلغاء بعض التدابير التشجيعية التي أصبحت عديمة الجدوى، واستبدالها بتدابير أخرى مختلفة نوعا وأهمية، خاصة وإن هذه التعديلات تأتي في مرحلة جديدة من مراحل نضج القطاع الخاص، بحيث وجب اعطاء تكييف جديد لأدوات التشجيع قصد الرفع من فعالية هذا القطاع [1].

إن قوانين الاستثمارات القائمة منذ الاستقلال وضعت في فترة كان فيها الاقتصاد المغربي يعتمد أساسا على القطاع الأول المتمثل على الخصوص في الأنشطة الفلاحية، مما جعل المغرب كغيره من دول العالم الثالث يتسابق نحو جلب رؤوس الأموال الأجنبية، وتوظيف رؤوس الأموال الوطنية في بناء القطاعين الثاني والثالث.

لكن إذا كانت نسبة القطاع الأول إلى الناتج الداخلي الاجمالي قد بلغت سنة 1987 - 16,51٪ وبلغت نسبة القطاعين الثاني والثالث على التوالي 29,18٪ و 37,74٪ [2]. فمن المفروض إذن مراجعة سياسة الحوافز الجبائية لدفع القطاع الخاص إلى الاعتماد على نفسه، لمنافسة المقاولات الأجنبية سواء من حيث الجودة أو الاسعار أو النمو.

استنادا إلى ماسبق، ظهر من اللازم تكريس قوانين جديدة ارتكازا على ما أفرزته التجارب، وعلى ما أظهرته من ثغرات في تلك القوانين لتصبح أكثر تلائما للتأقلم مع الاقتصاد الوطني بالنسبة للعقود المقبلة، وقد ركزت الأهداف المتوخاة من إصلاح قوانين الاستثمارت لسنة 1988 على نقطتين أساسيتين تتمثل في تخفيف العبء الضريبي من جهة، وفي توسيع القاعدة الجبائية من جهة أخرى[3]. و لعل هذه هي نفس الأهداف التي نصت عليها برامج التقويم الهيكلي فيما يخص الاصلاح الجبائي.

وقد جاء خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب خلال مناقشة مشاريع قوانين الاستثمارات في يناير 1988 بليغا في هذا الإطار حيث يقول : "ان تعميم الاعفاءات، وتوسيع مدتها، ورفع نسبة الأسعار الضريبية، وتوسع النشاط الاقتصادي الخفي، تفضي أكثر فأكثر إلى تقليص القاعدة الضريبية، ووضع تمويل التحملات العمومية على كاهل

1- لايتوقف الادخار والاستثمار فقط على الحوافز الجبائية، وإنما هناك عوامل أخرى تحضى بالأولوية يجب اخذها بعين الاعتبار، وتشكل كل هذه العوامل ما يسمى بمناخ الاستثمارات الذي يتسم بطابع سياسي واقتصادي وقانوني وثقافي ونفسي فالحوافز الجبائية وحدها لايمكنها تعويض هذه العوامل بينما يمكن الاستعاضة بهذه العوامل عن الحوافز الجبائية. أنظر
ZEMRANI (A. B), op cit, p ( 249 - 251)

2- نسب محسوبة على أساس سعر السوق لسنة 1980 لاتتضمن بطبيعة الحال حصة الادارات العمومية انظر تقرير بنك المغرب لسنة 1988.

3- تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية حول قوانين الاستثمارت، مجلس النواب 1988.

عـدد متناقص من الملزمين يزيدهم التوزيع غير المتكافيء للعبء الجبائي تحفظا إزاء الضرائب"[1].

وفي إطار احتساب المبالغ المالية التي تفوت فرصة اقتطاعها على الخزينة العامة، لاحظت وزارة المالية أن الإعفاءات الجبائية برسم الضريبة على الأرباح المهنية لأجل تشجيع الاستثمار كانت تبلغ سنة 1982 ما قدره 87 مليون درهم وقد قفز هذا المبلغ إلى 516 مليون درهم سنة 1984 (انظر الجدول رقم 5 ).

وقد لوحظ بعد التصحيح والمراقبة عل الأرباح أن المبالغ الحقيقية هي على التوالي 360 مليون درهم و 832 مليون درهم وهو ما يشكل 18٪ و 33٪ من مجموع مداخيل الضريبة على الأرباح المهنية.

## التكاليف المالية المترتبة عن الحوافز الجبائية على الاستثمار المتعلقة بالضريبة على الأرباح المهنية 1982 - 1984

الجدول رقم : (5)

| السنة المالية | 1982 | 1983 | 1984 |
|---|---|---|---|
| – قيمة الحوافز الجبائية على الاستثمار | | | |
| – التخفيضات بنسبة 50٪ | 6,9 | 11,7 | 31,6 |
| – الإعفاءات بنسبة 100٪ | 13,8 | 42,2 | 53,9 |
| المجموع | 60,7 | 53,9 | 69,4 |
| – الإعفاءات لأجل التصدير | 66,4 | 131,6 | 447,6 |
| المجموع | 87,2 | 185,6 | 516,4 |
| – المجموع بعد التصحيح والمراقبة | 360,2 | 468,6 | 832,2 |
| – نسبة التكاليف المالية إلى حصيلة | 2.005,5 | 2.317,3 | 2.515,9 |
| الضريبة على الأرباح المهنية | ٪18,0 | ٪20,2 | ٪33,1 |

المصدر : وزارة المالية، ومديرية الضرائب.

1 - خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب، مجلس النواب 1988.

الغريب في الأمر، هو أن رغبة المسؤولين في جذب الاستثمارات الأجنبية بأي ثمن، تجاوز خلال العشر سنوات الأخيرة مجرد منح الامتيازات الجبائية المغربية، إلى عرض المقاولات العمومية، ذات الربحية المرتفعة، للبيع إلى المستثمرين الأجانب في إطار الخصخصة، أو مقايضتها مقابل إلغاء جزء من المديونية الخارجية.

## ثالثا - الحدود الإجتماعية والإدارية للنظام الجبائي المغربي

يخضع النظام الجبائي المغربي لتأثيرات الوسط الإجتماعي والسياسي حيث تحدد درجة وعي المواطن ومدى تقبله للضريبة وأسلوب تعامله معها. فكلما تفاقمت النزاعات الجبائية، وحجم التهرب والتملص الجبائيين، كلما كان ذلك يترجم مدى الحيف الجبائي وعدم مساواة المواطنين امام الضريبة، الشيء الذي يكون له تأثير في نفس الوقت على مستوى التشريع الجبائي، وعلى مستوى الحصيلة الجبائية.

وقد تتخذ مقاومة الضريبة شكل تيارات سياسية تدافع عن مصالح اعضائها، كتحالف الملاكين الكبار لمحاربة الضريبة المفروضة على القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة.

ولاتتحدد طبيعة الضريبة ومكانتها بالوسط الإجتماعي والسياسي فقط، وإنما تتحدد كذلك بطبيعة الإدارة الجبائية والبنيات التقنية للنظام الجبائي المغربي. فالإدراة الجبائية يمكنها ان تكون عاملا ايجابيا وفعالا في مجال تحديد الأوعية الضريبية وتوعية المواطنين وأسلوب تحصيل الضرائب بأقل تكلفة، وتنظيم مراقبة فعالة على مظاهر التهرب الجبائي. كما ان فعالية النظام الجبائي تحتاج إلى بنيات تقنية ضريبية تتسم بالبساطة والوضوح بشكل لايستعصي على فهم المواطن وادراكه.

وهكذا سنتناول في هذا الإطار الحدود الإجتماعية في نقطة أولى ، ثم الحدود الإدارية في نقطة ثانية.

1 - الحدود الاجتماعية للنظام الجبائي المغربي.

2 - الحدود الادارية للنظام الجبائي المغربي.

### 1 - الحدود الاجتماعية للنظام الجبائي المغربي

أكدت الدراسات السوسيولوجية للضريبة أن النظام الجبائي للدولة يرتبط بشكل واسع بالبنيات الاجتماعية والاقتصادية لهذه الدولة[1] . فالنظام الجبائي يعتبر في هذا

1- Paul-Marie Gaudement, le droit financier comparé. Bilan et perspective, dans le livre centenaire de la Société de législation comparé, Agen, 1969, p223

الإطار بحد تعبير (بول ماري كوديمي) انعكاس للبنيات الاجتماعية، ويؤكد (لوفنبرغ) بأن تاريخ الضـريبـة يعكس تاريخ الحضـارة، ويترجم البنيات وتقلبات الضرفية الاقتصادية.

ودون ان نخوض في الأبعاد الاجتماعية للحدث الجبائي، نشير الى أن وعي الوسط الاجتماعي بأهميـة الضريبة من العوامل المساعدة على تقبل هذه الأخيرة، بينما التعقيد الجبائي وحيفه يمكنه ان يخلق لدى المواطن احساسا بان التهرب من الضريبة وسيلة من وسائل الدفاع الشرعي في مواجهة ضريبة غير عادلة. وقد تلعب بعض المؤثرات السياسية الداخلية والخارجية دورا في تكييف النظام الجبائي وجعله يتسم بخصائص معينة.

سنتناول في هذه النقطة المحددات ذات الطابع الاجتماعي والسياسي، حيث سنتعرض إلى الوعي الجبائي والتملص من الضريبة(أ)، ثم دور العامل السياسي في تحديد الضريبة(ب).

(أ) - الوعي الجبائي والتملص من الضريبة

(ب) - دور العامل السياسي في تحديد الضريبة .

### *أ - الوعي الجبائي والتملص من الضريبة*

سنعمل على إبراز أهمية الوعي الجبائي ودوره في تحديد معالم النظام الجبائي المغربي (أ – 1) ثم الاشارة الى دور التملص الجبائي في انعدام العدالة الاجتماعية والحيف الجبائي (أ – 2).

#### *أ - 1 - أهمية الوعي الجبائي ودوره*

يعتبر الوعي الجبائي من أهم الوسائل المساعدة لأي جهاز جبائي من أجل تحقيق أهدافه المتمثلة في زيادة مردودية الضرائب وتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية. ولكن مما يؤسف له، ان الوعي الجبائي ضعيف لدى عامة المكلفين وتعتبر هذه الظاهرة عادية في دول العالم الثالث، فأغلبية المكلفين تحاول ما أمكنها التملص من أداء الضريبة والتهرب منها[1] ، ونجد بعض الفئات من المكلفين يفاخرون بكونهم لايؤدون الضرائب، مع أن العكس هو الذي كان من المفروض أن يكون، لأن المواطن الصالح هو الذي يؤدي الضرائب، ويفاخر بأدائها.

---

1- صباح نعوش المالية العامة ومالية الدول النامية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء ص (196-209)

أما بالنسبة لأسباب إنعدام الوعي الضريبي، فهي عديدة، وتتمثل أساسا في كون الملزم غائب عن المسرح الجبائي، وبالتالي فهو يشعر بالإنعزال والنفور من الادارة الجبائية مع أنه هو المعني بالضريبة. ولهذا يصبح إنعدام الوعي لدى المواطنين ناتجا أساسا عن اهمال الادارة الجبائية لهذا الجانب، وعدم وجود خطة للتوعية الجبائية الى جانب النصوص القانونية والمسطرات، والجداول الخاصة بفرض الضريبة .

والجدير بالملاحظة هو أن كل ما يتعلق بالجهاز الجبائي الحالي ماهو إلا عبارة عن نصوص قانونية جامدة لايتمكن الملزم بالضريبة من الاطلاع على المعلومات والتوضيحات الإضافية التي تتطلبها تلك النصوص[1] وذلك عن طريق وسائل الاعلام، كالجرائد والكتب، والبرامج الاذاعية والتلفزية.

ففي فرنسا مثلا، يمكن للملزم أن يقتني في أي مكان كتيبات تصدرها الادارة الجبائية الفرنسية، تبين فيها للملزمين طرق وضع التصريحات، مع توضيح مختلف الاجراءات والنصوص القانونية الخاصة بمختلف الحالات وبمختلف الضرائب، وذلك كله بأسلوب واضح وسهل وخال من كل تعقيد. كذلك الامر بالنسبة للاداعات الفرنسية التي تقدم برامج خاصة حول مشاكل الجبايات، فيتمكن الملزم الاستفسارمن خلالها ، وطلب المزيد من المعلومات، وطرح الاسئلة مباشرة عبر أجهزة الهاتف، لكي يتولى الإجابة عنها اختصاصيون في الميدان الجبائي يساعدون على حل مختلف المشاكل.

واذا كان ذلك هو شأن فرنسا في تنمية وعي مواطنيها في الميدان الضريبي، فانه مما يؤخذ على الادارة الجبائية المغربية هو قصورها وضعفها في مجال توعية المواطنين ومساعدتهم[2]. فلا توجود برامج اداعية أو تلفزية خاصة بتوعية المواطنين ومساعدتهم على فهم التقنيات الجبائية واسرارها اللهم مايصدر في بعض الجرائد، بين الفينة والاخرى من اعلانات تحث الملزمين على وضع تصريحاتهم في الآجال المقررة لذلك . ورغم إصدار بعض الكتيبات في السنوات الاخيرة لتوضيح الاجراءات الجديدة للاصلاح الجبائي فانها تعتبر قاصرة سواء من حيث ندرتها أو من حيث ثمنها الباهض أو من حيث تعاملها فقط باللغة الفرنسية، ونادرا ما تكون هناك مقالات أو مواضيع كافية لتحليل وتوضيح النظام الجبائي بدقة.

1- مصطفى الكثيري، حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي 14-6-1985
2- مصطفى الكثيري، المرجع السابق.

ومما يعاب على الإدارة الجبائية كذلك، أنها لاتقوم بإصدار مجلات أو جرائد دورية تكون في متناول الجميع، وتكون موجهة الى المواطنين لتوعيتهم، كما لاتوجد لدى الادارة الجبائية خزانة مهمة متخصصة تمكن المختصين والباحثين في الميدان الجبائي من الإطلاع على المعلومات التي تهم تطوير البحث العلمي في الميدان الجبائي.

وهكذا يتضح أن قلة وعي المواطنين أمام التقنيات الضريبية التي لاتجعله يعي بما فيه الكفاية واجباته وحقوقه في هذا المجال، يعود أصلها الى قصور الإدارة الجبائية، وعجزها عن تحقيق ذلك[1] مما يزيد من حدة العلاقة غير الطيبة بين الادارة الجبائية والملزمين. ومعلوم أن نفور الملزم، واشمئزازه من التقنيات الضريبية ومن الادارة الجبائية، يشجعه على التملص من الضرائب دفاعا عن نفسه في مواجهة جهاز ضريبي يتصرف بعشوائية مع مصالحه وغير عادل.

*أ - 2 - ظاهرة التملص الجبائي*

إلى جانب الوعي الجبائي هناك تفشي ظاهرة التملص الجبائي في الوسط الاجتماعي، فما هي أسبابها ؟ وما هي وسائل محاربتها ؟

إن ظاهرة التملص الجبائي تعتبر عامة، حيث نجدها حتى في الدول المتقدمة التي تتوفر على أنظمة جبائية متطورة، لكن حدتها تتفاوت بالطبع بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية[2] .

وهكذا نجد أن النظام الجبائي المغربي يشكو بدوره من حدة التملص الجبائي، الذي يعد من بين الأسباب التي تساهم في ضعف هذا النظام وعدم فاعليته.

فعندما تكون هناك ادارة جبائية غير فعالة وعاجزة، فان فرص التملص تكون متاحة ومتوفرة خصوصا أمام تعقد الاجراءات والمسطرات والروتين الاداري، التي يمكن ان تتخلل مختلف عمليات البحث والمراقبة. هذا بالإضافة الى عدم وجود وسائل الردع الجنائية، حيث لاتحاكم جنائيا عمليات التملص الضريبي بل ان الغش الضريبي لايعتبر كجريمة عامة في حق الأمة.

ومعلوم بأن لظاهرة التملص الجبائي أسباب عديدة، وجذور عميقة اجتماعية، واقتصادية وتقنية ونفسية[3] . فعملية التملص الجبائي تؤثر بشكل كبير على المداخيل العامة، كما ان تقدير أهمية التهرب الضريبي في المغرب أو في أية دولة نامية أخرى يعد

---

-1 ZEMRANI (A.B), op cite.

-2 صباح نعوش، المرجع السابق

-3 المرجع السابق

من الصعوبة بمكان إن لم نقل من المستحيل[1] لأن طبيعة الظاهرة نفسها تفرض ان تبقى أعمال التهرب والغش في طي الكتمان. فقد لوحظ مثلا في قطاع الصيد البحري أن مبيعات كبرى لايصرح بها وأن من بين هذه المبيعات ما يباع مباشرة في جزر الكناري او في أعالي البحار[2]، كما لوحظ أن العديد من أصحاب المقاولات الكبرى يلجؤون الى المجال العقاري كملجأ لرؤوس الأموال لتفادي الضرائب.

ويلاحظ بأن الادارة الجبائية لاتتمكن من معرفة، أو إحصاء مايقرب من 30 ٪من الارباح المهنية التجارية والصناعية، حيث لوحظ في هذا المجال أن بعض المقاولات تلجأ إلى الاستهلاك المعجل الذي ينفلت من القواعد الجبائية المسطرة، وهذا مايعرف باسم التملص المحاسبي. كما أن هناك من يستغل عجز الادارة الجبائية لإخفاء أكبر قدر من ثرواته أو مداخيله الحقيقية، بهدف تأدية أقل حصة ضريبية ممكنة[3] فبالنسبة للضريبة الفلاحية مثلا، نجد أن مساهمة الشركات العامة في سنة 1975 بالنسبة للشريحتين الكبيرتين بلغت 8٪ في حين أن هذه الشركات تستغل فقط حوالي200.000 هكتار، وذلك مقابل ما يزيد على 900.000 هكتار في حوزة كبار الملاكين، وهذا يدل على أن الغش الضريبي كان هاما جدا في القطاع الفلاحي الخاص عندما كان خاضعا للضريبة.

واذا كانت الضريبة الوحيدة التي تقترب من حيث المردودية شيئا ما من الحقيقة هي الضريبة على المرتبات والاجور بحكم كونها تقتطع عند المنبع، فإنها تصبح بدورها عرضة للتملص عندما يكون المسؤول عن جبايتها هي بعض المقاولات الخاصة[4] التي تجمع تلك الضرائب وتؤديها إلى الدولة، فهذه الأخيرة تتمكن من تقديم تصريحات مزيفة الى الادارة حول الأجور التي تؤديها وحول عدد العمال والمستخدمين الذين يشتغلون فيها.

إن مثل هذه الوضعية من التملص الجبائي تنشأ خاصة عن عدم وجود رقابة دائمة ومنتظمة لدفاتر هؤلاء المكلفين الحسابية، ولعدم التنسيق مع مصالح الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي قصد تبادل مختلف المعلومات والاحصاءات وضبط سائر المخالفات.

1- ادريس جناتي الغالي، سياسة الميزانية بالمغرب، رسالة دبلوم الدراسات العليا جامعة الحسن الثاني الدارالبيضاء 1984 ص 135 .

2 - انظر تقرير خبراء الصندوق النقد الدولي حول الإصلاح الجبائي المغربي لسنة 1987 ص145 وما بعدها.

3- ادريس جناتي الغالي المرجع السابق

4- YATA ALI, Réforme du système fiscal marocain proposition de loi déposée par ALI YATA au nom du P. P. S Al bayane du 5 et 6 Août 1980.

إضافة الى ما سبق، فان الادارة الجبائية لاتقوم بمراقبة دورية صارمة للأوراق المتعلقة بالأداءات الواردة عليها من مختلف القباضات لكي تتعرف على الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلفين، فيما يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور.

واذا كان التقدير الجزافي في الضريبة على الأرباح المهنية يسهل عملية التملص، فان هذه الطريقة نفسها تطبق بعشوائية في غالب الاحيان ، بحيث تتضرر منها مصالح المكلف بالضريبة، كما تتضرر منها الادارة عندما يلتجأ المكلف الى التملص دفاعا عن نفسه.

أما بالنسبة لطريقة التقدير المباشر حيث تطبق الضريبة حسب حقيقة الدخل والثروة، فان الملزمين الأغنياء يلتجؤون الى طلب خبرة محاسبيهم لكي يستغلوا مختلف الثغرات من أجل التستر على أرباحهم، وبالتالي للإدلاء بمعلومات لاتعكس حقيقة حساباتهم . كما يمكن أن يصرحوا بأنهم قد خسروا خلال السنة الجبائية، فلا يؤدون نصيبهم من الضريبة.

إن التملص الجبائي يشكل مشكلا كبيرا وخطيرا بالنسبة للإدارة الجبائية التي تعتبر مسؤولة عن معالجته بجميع الوسائل المتاحة لديها، وخاصة من خلال التنظيم المحكم للادارة الجبائية، والتحديد العادل للأوعية الضريبية، ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين بالإضافة الى معاجة الثغرات القانونية.

ونستخلص مما سبق أن الوسط الاجتماعي المغربي بناء على نقص الوعي الجبائي وارتفاع حدة التملص الضريبي يعبر عن نوع من مقاومة الضريبة، وتنبثق هذه المقاومة الشائعة في دول البحر الأبيض المتوسط السائرة منها في طريق النمو على الخصوص عن ثلاثة اسباب رئيسية تتمثل في[1] :

1- درجة الحيف في توزيع العبء الجبائي ؛
2- عقلية المجتمع المغربي وغياب الوعي الجبائي ؛
3- الهوة الموجودة بين الإدارة الجبائية والمكلفين ؛

وتنبثق هذه الأسباب على الخصوص من عدم تكافؤ الاقتطاع الجبائي مع ما تقدمه الدولة من خدمات للأفراد والجماعات وعدم مساواة مجموع الطبقات الاجتماعية أمام الشروط التي يتوقف عليها ارتقاء الفرد من خلال التعليم والصحة والسكن والاعتبار، فهو نوع من الخيبة في مواجهة الدولة، وان استراتيجية التنمية الاقتصادية منذ بداية الاستقلال خلقت نوعا من عدم المساواة في الثروات، بحيث تتمتع نسبة قليلة من

---

1 - ZEMRANI(A.B), op cit, pp(234-233)

المجتمع بنسبة كبيرة من الدخل الوطني، بينما تتحمل فئات عريضة من المجتمع ضريبة هذا التمتع المادي والمعنوي الشيء الذي يكرس الاحساس بالإحباط في مواجهة السلطات الجبائية.

إن الواجب الجبائي لايصبح له معنى في عقلية المكلف الذي يتزايد لديه الاقتناع بأنه خاضع لنوع من الاستغلال بواسطة الضريبة، كما هو الشأن في المجالات الاخرى. وقد يعتبر نفسه عندما يتهرب من هذه الضريبة أنه في حالة الدفاع المشروع عن النفس، فلا تثير لديه أي إحساس بانتهاك القانون[1]. إن هذا النوع من الشك في شرعية الضريبة يفسر حالة القلق الجبائي القائم حاليا، الذي جعل الضغط الجبائي يصل مستواه النفسي الحدي قبل المستوى الحدي الموضوعي.

إن مراعاة نفسية المكلف وتحفيزه وتربيته، بإمكانها أن تتيح إبعاد قدرية الضغط الجبائي الذاتي، وبهذا الخصوص فان إنعاش روح الوطنية الجبائية أو ما يسميه آردن "بالضمير الجماعي" [2] يظهر كعامل محدد في تعبئة الموارد بواسطة الضريبة.

وعليه فان أخذ الوسط الاجتماعي بعين الاعتبار يعتبر كلازمة ضرورية لتطبيق إصلاح جبائي حقيقي.

### ب – *دور العامل السياسي في تحديد دور الضريبة*

من الصعب التقدير بدقة تأثير الوسط السياسي في النظام الجبائي، ويمكننا مع ذلك التساؤل حول مدى استغلال الهياكل السياسية للنظام الجبائي ؟ ومى تأثير هذا النظام على القرارات الحكومية[3] .

ان سوء وغياب تضريب القطاع الفلاحي ليس معيارا لعدم خضوع العالم القروي للضريبة ؟ ولاننسى أن رفض أداء الضريبة كان وسيلة للتعبير عن استقلالية قبائل السيبة الثائرة في عهد ما قبل الحماية[4] وفي الواقع فان ضريبة العالم القروي تصطدم بمقاومة

-1 Ibid

-2 ARDANT, (G), Théorie sociologique de l'impôt, S.E.V.P.E, N, Paris, 1995, p(1046)

-3 يؤكد نغاوسيفاتن على أن جباية دول العالم الثالث تتسم بثلاث ثوابت سوسيولوجية جبائية تتمثل أولا في عدم القدرة على التملص من الإرث الجبائي الاستعماري، ثانيا أولوية الأهداف المالية للضريبة، وثالثا يعمل الحفاظ على الإرث الجبائي الاستعماري على تكريس علاقات قوة جديدة بين الطبقات الحاكمة والطبقات المحكومة. انظر NGAOSYVATHN (P), op cit, pp (118 - 119)

-4 قبائل السيبة أو بلاد السيبة هي الأراضي التي تعيش فيها القبائل التي كانت تدين بولائها للسلطان بينما ترفض الخضوع لسلطة المخزن. انظر - ZEMRANI (A.B), op cit, p (235)

بعض المجموعات المحظوظة والتي تعمل كجماعات ضغط حقيقية تخشى السلطات العمومية دورها ورد فعلها.

فالضريبة العقارية التي كان بإمكانها ان تحتل مكانة متميزة في النظام الجبائي المغربي تعتبر تقريبا غير موجودة (اذا اعتبرنا الضريبة الحضرية كاحدى انواع الضرائب العقارية) ذلك لكونها تهدد بشكل مباشر مصالح الأوليغارشيات العقارية والملاكين الكبار من الأعيان[1] . ويمثل هؤلاء تشكيلات سياسية قطاعية تتمتع بسلطة حقيقية تفرض ارادتها بشكل طبيعي على القرارات الحكومية وكمثال على قوة نفوذ هذه الفئة افشال مشروع اصلاح الضريبة الفلاحية الذي عرض على البرلمان سنة 1970.

يشكل الفلاحون فئة جبائية خاصة، ولاندري مع ذلك على أي مبررمنطقي يرتكز اعفائهم من واجب المساهمة في الاعباء العمومية، مع كونهم يستفيدون من مساعدات اقتصادية هائلة[2] . فالملاكون العقاريون والفلاحون الكبار لايعتبرون غير خاضعين فقط للضرائب، ولكنهم يشكلون كذلك زبناء حقيقيين للميزانية العامة من خلال الدعم والمساعدة التي يتلقونها باستمرار، وقد نجحت الأوليغارشية الفلاحية سنة 1992 في مطالبها بتمديد اعفاء القطاع الفلاحي من الضريبة الى ما بعد سنة 2000 أي الى غاية سنة 2020 .

إن فرض ضريبة موضوعية على القطاع الفلاحي لايتميز فقط بكونه عاملا مهما للوحدة السياسية، وإنما يتميز كذلك بكونه وسيلة فعالة لمراقبة واحصاء العالم القروي.

هناك زبناء آخرون للميزانية العامة وهم كبار التجار والصناع وأرباب المهن الحرة، حيث أصبح ضعف تضريب هذه الفئات شيئا بديهيا انطلاقا من المردودية الحقيقية المتراجعة للضريبة على الارباح المهنية والتي تقترب من مردودية المرتبات والاجور[3] . فهذه الفئات تستفيد من مختلف مدونات الاستثمار وتقف كحاجز قوي أمام أية ضريبة تهدد مصالحهم كما كان الشأن بالنسبة لاستبعاد تطبيق الضريبة على الارث سنة 1969، والتي ألغيت ستة أشهر فقط بعد تطبيقها بدعوى أن علماء المغرب يرون بأن هذه الضريبة لاتتلائم مع مقاصد الشريعة الاسلامية.

وعلى كل حال فان الاقتطاع الجبائي في المغرب يخضع لعملية تنازع وصراع النفوذ، الشيء الذي يقلص من حظوظ انجاح اصلاح جبائي فعال. وقد صدق

-1 Ibid
-2 Ibid
-3 Ibid

شومبيتر في قوله بأن لاشيء يبين بوضوح خصائص المجتمع وحضارته مثل السياسة الجبائية المتبعة من طرف الهيئات السياسية ، فعلى هذه الهيئات يتوقف نجاح أو فشل دور النظام الجبائي في التنمية [1].

أمام مثل هذه الوضعية تصبح الحالة المالية للدولة محل استفهام. فتراجع السلطات الجبائية امام نفوذ أصحاب المصالح، واثقال كاهل ذوي الدخل المحدود باالاقتطاعات الجبائية يقلص من الامكانيات المالية للدولة، ويحدد الضغط الجبائي بشكل غير متكافيء، ويكرس المزيد من اللجوء الى الاقتراضات الخارجية والإعتماد على سياسة المساعدات الدولية.

إن العوامل السياسية المحيطة بالدولة لها تأثير واضح في تكييف السياسة الجبائية، وقد تكون هذه العوامل داخلية أو خارجية. فبالنسبة للعوامل السياسية الداخلية نجد العوامل التي أشرنا اليها أعلاه والمتمثلة في مجموعات الدفاع عن المصالح الخاصة، الفلاحية أو العقارية أو ذوي النفوذ. فتغلغل هؤلاء في الجهاز التشريعي والتنفيذي، وقدرتهم على التأثير عليها يمكنهم من الحصول على تخفيضات واعفاءات جبائية. فمحاربة مثل هذه الوضعية تتطلب تكريس استقلالية أجهزة الدولة عن المجتمع المدني، وتعميم مبادىء الديمقراطية والتوعية االسياسية حتى تكون هناك قوى اجتماعية قادرة على محاربة الحيف الجبائي والقضاء عليه.

أما بالنسبة للعوامل السياسية الخارجية، فان مصلحة الدول الصناعية الكبرى تختلف عن مصلحة الدول السائرة في طريق النمو، بحيث تبقى هذه الأخيرة في نظر الدول المتقدمة مصدرا للمواد الأولية المعدنية والغذائية، وسوقا لتصريف المنتجات الصناعية، ومجالا لاستثمار فائض رأس المال بدون أية عراقيل جبائية. وعلى هذا الأساس يتم تخطيط الاستراتيجية الاقتصادية للدول العظمى. أما الدول السائرة في طريق النمو فلا تجد بدا من الخضوع، خصوصا اذا ماتحكمت السيطرة الاقتصادية من خلال حجم المديونية وتغلغل الشركات المتعددة الجنسية، وتزايد ظاهرة التبعية الغذائية والصناعية والتكنولوجية. ولعل سياسات التقويم الهيكلي التي اقتحمت دول العالم الثالث تجسد هذه التبعية بغض النظر عن كل مايمكن أن يقال عنها، ومايمكن ان تشير إليه بعض الارقام [2] .

-1 Ibid

-2 يمكن القول إنه وراء محاسن سياسات التقويم الهيكلي في الدول السائرة في طريق النمو هناك نية مبيتة واستراتيجية مخطط لها في الدول الصناعية الكبرى، لإدخال العالم الثالث في نفق من التبعية يبدأ بإضعاف سلطة دول العالم الثالث، ويمر عبر التقسيم الدولي للعمل وينتهي بسيطرة الشركات متعددة الجنسيات على الهياكل الاقتصادية الوطنية، فهذه السياسات تشكل نوعا من رهن مستقبل العالم الثالث. انظر الحبيب المالكي، صندوق النقد الدولي وسيادة المغرب، مقال صادر في كتاب الاقتصاد المغربي والأزمة، المرجع السابق ص 79-83

## 2 - الحدود الادارية للنظام الجبائي المغربي

تعتبر الادارة الجبائية أحدى العوامل الرئيسية لنجاح أي نظام جبائي، لأنها هي التي تعمل على تطبيق القانون الجبائي من خلال وسائلها المادية والبشرية ، كما ترتبط بالمكلفين بعلاقات مباشرة. فما هو إذن الإطار التنظيمي للإدارة الجبائية، على الخصوص ذلك الذي ساد ما بين سنة 1978 وصيف 1991 حينما تمت اعادة هيكلة هذه الادارة ؟ ثم كيف يمكن تقدير الجانب الوظيفي للادارة الجبائية ؟

ذلك ماسنحاول الإجابة عنه من خلال هذه الفقرة فنتناول الإطار التنظيمي للإدارة الجبائية(أ)، ثم نقوم بتقدير جانبها الوظيفي (ب).

(أ) - الاطار التنظيمي للإدارة الجبائية

(ب) - تقدير الجانب الوظيفي للإدارة الجبائية

### *(أ) - الاطار التنظيمي للإدارة الجبائية*

الى حدود سنة 1978 كانت مديرية الضرائب بالمغرب مجرد قسم من الأقسام التنفيذية التابعة لوزارة المالية، تشتمل بالاضافة إلى المصالح الضريبية على مصالح أخرى غير ضريبية هي مصلحة الأملاك المخزنية، ومصلحة التوكيل القضائي[1] ، وتتمثل المصالح الضريبية في كل من مصلحة الضرائب الحضرية، ومصلحة الضرائب القروية ومصلحة الضرائب على قدر المعاملات ومصلحة التسجيل والتمبر، ومصلحة الدراسات والتشريع الجبائي.

مراجعة الهياكل الادارية للوزارة بصفة عامة، تم تغيير وضع هذا القسم ليرقى إلى مستوى مديرية، وذلك بموجب المرسوم رقم 539 - 78 - 2 المؤرخ في 22 نونبر 1978، المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية.

وقد أصبحت المديرية بموجب الفصل 8 من هذا المرسوم، تتكون من أربعة أقسام ضريبية، ومفتشية للمصالح الجبائية، ومصلحة للتكوين والشؤون العامة، أما الأقسام الأربعة فهي :

1 - قسم الأنظمة والدراسات والعلاقات الخارجية.

2 - قسم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

---

1- البشير وعدي، مديرية الضرائب، من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام 1991، ص 65 وما بعدها.

3 - قسم الضرائب على مقدار المعاملات.

4 - قسم التسجيل والتمبر.

وبذلك يكون الاصلاح الاداري لسنة 1987، والذي استمر الى صيف 1991 قد أخرج كلا من التوكيل القضائي، وادارة أملاك الدولة من مجال اختصاص مديرية الضرائب، وأحدث زيادة على ذلك تغييرا في البنية الادارية لباقي المصالح الجبائية، وذلك في اتجاه تجميعها حسب مختلف مصادر الايرادات الضريبية وهو ماحصل أساسا لمصلحتي الضرائب الحضرية والضرائب القروية اللتين تم ادماجهما في قسم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، كما اتجه هذا الاصلاح إلى توزيع المصالح الادارية داخل كل قسم من أقسام المديرية توزيعا وظيفيا يهم كلا من الوعاء والتحقيق والمنازعات.

وهكذا فإن التنظيم الاداري لمديرية الضرائب كان يقوم على أساس طبيعة كل ضريبة تختص بها، إذ لكل نوع منها قسم خاص يعمل في «مجاله المحفوظ»[1] وبمعزل عن الأقسام الأخرى، على تحديد الوعاء الضريبي، ووضع جداول الملزمين، وعلى إجراء المراجعات، وكذا النظر في المنازعات والطعون. وهذه إحدى الخاصيات التي تميز المديرية عن كثير من مثيلاتها الأجنبية. ويمكن اعتبار هذا الشكل التنظيمي لم يعد مسايرا للواقع الجبائي الجديد ومايفرضه على الإدارة من مسؤوليات ليس فقط في مجال التنفيذ، ولكن أيضا في مجال اعداد النصوص وإخبار المكلفين، وتوعيتهم بها، ثم في مجال التنبؤ بالآفاق والتخطيط للمستقبل. فهذه المهمات الثلاث تتطلب في المقام الأول أن تكون للادارة الجبائية المعرفة التامة والصحيحة بالواقع الاقتصادي والإجتماعي الذي تعمل فيه وتتعامل معه. وأن تعلم أيضا بالامكانيات أو القدرات التكليفية الحقيقية والظروف الخاصة بكل العناصر المتعايشة داخل المجتمع.

إلا أنه بالنظر الى البنيات الادارية ومايظهر عليها من انغلاق وانعزال يؤكد عدم امتلاك الادارة لمثل تلك المعرفة الضرورية لضبط الواقعة الجبائية والتحكم فيها، إذ ان المعرفة الممكن توفرها في هذه الحالة ستكون جزئية وناقصة.

وبغض النظر عن انعزال المديرية عن الادارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، والخلل الحاصل في التواصل والتنسيق بينهما، رغم ضرورة هذا التنسيق نظرا لما لادراة الجمارك من دور في مجال الضريبة على القيمة المضافة وفي مجال الرسوم الداخلية على الاستهلاك، فإن عددا من الحلقات لازالت مفقودة على صعيد المديرية سواء على المستوى المركزي أو المحلي .

1- المرجع السابق ص 75 - 76

إن اضطرار المكلف للتعامل مع مصالح جبائية مختلفة، وتحميله عناء الإنتقال من قسم الضرائب المباشرة ، إلى قسم الضرائب غير المباشرة ثم إلى قسم التسجيل والتنبر كلما تنوعت عملياته وأنشطته يؤدي الى إرهاقه ماديا ومعنويا. وقد يؤدي ذلك الى تأزيم علاقات المكلف بالإدارة[1] ، خصوصا إذا كانت تلك المصالح مختلفة العناوين، ومتباعدة فيما بينها، إضافة الى مايمكن أن يفتحه من فرص للتهرب، وتشتت المعلومات الخاصة بنفس المكلف، وارتفاع كلفة العمليات الجبائية المتعددة بالنسبة للإدارة.

إن مديرية الضرائب لاتعاني فقط من تفكك تنظيمها الهيكلي وانما كذلك من نقص في الامكانيات المادية البشرية فهي تحتاج إلى سيارات الخدمة الكافية وإلى البنايات والمكاتب الادارية اللائقة والمجهزة بكل التجهيزات الضرورية بدءا بالأدوات المكتبية البسيطة حتى أحدث المبتكرات التكنولوجية إضافة إلى ضرورة توفير لاعتمادات المالية الكافية .

أما على مستوى الامكانيات البشرية، فاتساع مهام المديرية يتطلب المزيد من الوسائل البشرية المؤهلة الكفيلة بجعلها في مستوى التغييرات الحاصلة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والقانونية. وقد بينت مختلف الدراسات التي قام بها بعض المهتمين والباحثين ان المديرية تعاني من خصاص كبير في العنصر البشري، ينعكس سلبا على مستوى مردوديتها وانتاجيتها. فإلى حدود بداية سنة 1988 لم يتجاوز عدد العاملين بها 3392 فردا منهم 926 من المفتشين المساعدين و 693 من المفتشين و 215 مفتشا اقليميا[2] .

فالإدارة الضريبية لاتستطيع مراقبة سوى 0,3٪ إلى 0,5٪ [3] فقط من مجموع الخاضعين للضريبة على الأرباح المهنية، وبناء على العدد المحدود من المحققين المتوفر لدى مديرية الضرائب، والذي بلغ سنة 1986، 200 محققا، وعلى اعتبار أن كل محقق لا يستطيع الاشراف على أكثر من عشر ملفات في السنة، فإن مديرية الضرائب لن تستطيع مراقبة كل ملزم الا مرة واحدة خلال ثمان سنوات، وهي مدة تفوق مرتين المهلة الممنوحة للإدارة قانونا [4] .

---

1- المرجع السابق ص 81.

2 - المرجع السابق ص 104

3 - ROUFI (M.L), le contrôle fiscal au Maroc (cas des impôts directs), Mémoire C.S. De Gestion I.S.C.A.E, 1987, p (210), ZEMRANI (A.B), op cit p (349)

4 - AKESBI (N) et ELKTRI (M), La reforme de la fiscalité Marocaine à l'heure de l'ajustement structurel, éd. Toubkal, 1987, p : (112)

و يقدر أحد الباحثين احتياجات المديرية من المحققين بما يزيد على ثلاثة أضعاف ماتتوفر عليه فعلا لكي تتمكن من اجراء مراقبة الية لجميع الملزمين[1] ، وذلك على اعتبار ان كل محقق لايتمكن من مراقبة أكثر من ستة ملفات في السنة من بين سبعة عشرة ملفا تجب مراقبتها مبدئيا.

وهكذا تبقى هذه الأمثلة جزءا يسيرا من العيوب التي لازالت عالقة بالادارة الجبائية والتي كانت تحتاج في اطار الاصلاح الجبائي إلى إعادة هيكلة حقيقية على جميع المستويات الادارية.

## ب – تقدير الجانب الوظيفي للادارة الجبائية

ترتبط الحدود الوظيفية للادارة الجبائية بحدودها التنظيمية. ففي ظل ادارة جبائية قاصرة نجد الأوعية الجبائية لاتحدد بكيفية موضوعية، ذلك أن مختلف الأوعية (الدخول والثروات والاستهلاك والاستيراد... الخ) غير معروفة بما يكفي من الدقة، بحيث يصل تحديدها من لدن أشخاص طبيعيين إلى نفس النتائج. وعليه فإن عددا من الضرائب توضع على أوعية غير معروفة موضوعيا كما هو الشأن بالنسبة للضريبة المهنية وبالنسبة للنظام الجزافي المطبق على الأرباح المهنية، وعند تحديد الدخول الجزافية الفلاحية، وكذلك في الضريبة الحضرية.

إن أساليب تحديد وعاء كل ضريبة هي من التداخل بحيث أن مصلحة وعاء الضريبة تقوم في آن واحد بتدبير الضريبة ومراقبتها، مما يؤدي في حالة المنازعات إلى أن تكون المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة هي التي تحقق فعلا في هذه المنازعة.

من جهة أخرى هناك صعوبات تتعلق بفعالية اخضاع ومراقبة المكلفين، حيث ينتج عن هذه الصعوبات الطابع التعسفي لهذه الأوعية الذي يزداد بروزا، سيما وأن النظام الضريبي يعرف نسبيا عددا كبيرا من الضرائب النوعية، وإذا كان من السهل على أعوان إدارة الضرائب النوعية، ضبط دخول صغار المكلفين، بحيث تكون الضريبة المفروضة عليهم أقرب إلى الواقع فإن هؤلاء الأعوان ينفرون من إنزال الضريبة على كبار المكلفين وعلى الشركات لان تقنية انزال الضريبة نفسها تنفر من ذلك، نظرا لتشعبها المتمثل في تعدد الأسعار الضريبية، وفي اجراءات الاستفادة من المخصومات والإرجاعات والإعفاءات. على أنه كلما كانت الضريبة متشعبة، كلما تيسر الغش

1 - ROUFI (M.L), op cit, p : (211)

الضريبي والاخفاءات والحيل. ومن جهة أخرى يفتح التطبيق السيء للضريبة المجال أمام الغش الضريبي على جميع أشكاله[1] .

إن الالمام الاجمالي بالدخول ، هو وحده الكفيل، بفضل تنوع أساليب وضع الضريبة، بإنزالها على المتهربين منها دون زيادة عبء إضافي على الذين يؤدونها بكيفية طبيعية بأقل مايمكن من التفتيش التعسفي والشكليات المعقدة .

إنه من المحبد وضع عددا من الحواجز أمام التملص المحتمل، فالوسائل التي يستعملها المتملصون لتخطي أول حاجز بتفوق، يجب أن تصبح هي نفسها التي تؤدي إلى تعثرها عند الحاجز الثاني. كما ان المعالجة الناجعة للتملص يتطلب من جميع الموظفين والمكلفين أن يكونوا متحلين بروح صيانة مصالح الدولة والمواطنين، وهي الروح التي يجب أن توجه كل عمل ضريبي .

وحتى يتحقق التطبيق الفعال للنظام الجبائي، يكون من المفروض التوفر على عدد من العاملين المتخصصين في مجال التكوين الجبائي والمالي والمتحلين بالنزاهة والكفاءة[2]. ومن المعلوم ان العاملين بادارة الضرائب الذين حلوا محل الموظفين الا الأجانب غداة الاستقلال تم تكوينهم في اطار «برنامج للتكوين السريع» واذا كان هذا التكوين لايتيح التجربة والمعرفة الكافية، فقد مكن من تأمين استبدال الأجانب في ظروف صعبة مرت منها البلاد، لكن بعد مرور أكثر من 40 سنة على الاستقلال أصبح تكوين مفتشي ادارة الضرائب يتطلب عناية خاصة والحرص على استمراره ودوامه وتجدده حتى يتمكن هؤلاء من تأدية مهامهم الصعبة الملقاة على الادراة الضريبية .

إن إدارة جبائية كفأة وناجعة يجب أن تتوفر على عدد كافي من الموظفين، وتوفر لهم رواتب ومنح ملائمة تجعلهم في مأمن من الحاجة والاغراء، كما يجب أن تحرص هذه الادارة على تطبيق أحسن للنظام الجبائي، وتأمين الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته. وقد أكد (كابريل آردن) بأننا غالبا ماننسى أن النظام الجبائي الأمثل لاتكون له قيمة إلا بفضل الادارة التي تطبقه .

1 - ZEMRANI (A.B), op cit, p(354 - 369)

2 - Ibid

# خاتمة الفصل الأول

لاحظنا من خلال ما جاء في هذا الفصل أن النظام الجبائي المغربي يرتكز على قاعدة ايديولوجية اقتصادية تتحدد معالمها في اطار استراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وهذه الاستراتيجية التي تحولت من استراتيجية التحرر الاقتصادي إلى استراتيجية الليبرالية الاقتصادية اتسمت خلال عقدي الستينات والسبعينات بصبغة كينيزية تتمثل على الخصوص في اعطاء الدولة دور المحرك الأساسي للاقتصاد عموما ولاقتصاد السوق على الخصوص .

لكن مبادىء استراتيجية الليبرالية الاقتصادية وتناقضها مع دور الدولة التدخلي، انعكست على مجال النظام الجبائي المغربي. ففي حين يتم اعفاء المصادر الاقتصادية الرئيسية للضريبة كالقطاع الفلاحي والعقاري مثلا، احتراما لمبادىء الليبرالية الاقتصادية، فإن حاجيات الدولة إلى موارد مالية هائلة للقيام بدورها التدخلي في مجال التجهيز والتنمية أدى إلى اثقال كاهل ذوي الدخل المحدود على مستوى الضرائب على الدخل أولا وعلى مستوى الضرائب على الاستهلاك ثانيا وكان من شأن ذلك عدم التوزيع المتكافىء للضغط الجبائي وضعف تغطية الموارد الجبائية لموارد الميزانية العامة.

لكن حدود النظام الجبائي المغربي الكلية لاتتوقف عند الحدود الاقتصادية والمالية، وانما تتعداها إلى الحدود الاجتماعية والادارية على الخصوص من حيث التأثير السلبي لكل من قلة الوعي الجبائي لدى المواطن، وحدة التملص الجبائي من جهة، وتنظيمات ادارة الضرائب السلبية، وهشاشة دورها الوظيفي من جهة أخرى .

هكذا نكون قد مهدنا من خلال هذا الفصل الأول الطريق للتعرف بشكل أعمق على الحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي.

# الفصل الثاني

# الحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي

## توطئة

تتمثل الحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي، في الحدود التي تطبع كل ضريبة على حدة سواء من حيث تنظيمها، أو اتساع قاعدتها، أو سمات معدلاتها، أو من حيث مردوديتها، وانعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية. وقبل أن نستعرض هذه الحدود لابأس بأن نذكر من خلال هذه المقدمة بالتطور الذي طبع مختلف مكونات النظام الجبائي المغربي، لأن لهذا التطور التاريخي انعكاس على بعض الحدود الجزئية الحالية للجباية المغربية.

فالنظام الجبائي المغربي عرف عبر تاريخه الطويل تراكمات عديدة تميزت بالعديد من الهزات الاجتماعية والاقتصادية، الشيء الذي طبع الواقع الحالي لهذا النظام سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون، فقد عرف المغرب قبل عهد الحماية، وانطلاقا من الفتح الإسلامي نظاما ضريبيا متنوعا مقتبسا على الخصوص من الشريعة الإسلامية[1]، ومن ضرورات تنظيم السلطة المركزية والجهاد، ورغم الطابع التقليدي لهذه الضرائب، يمكننا أن نميز من بينها مجموعتين اثنتين، المجموعة الأولى من الضرائب تنطبق على الأشخاص، والمجموعة الثانية تنطبق على الأموال.

وتتمثل الضرائب على الأشخاص في كل من "الجزية" التي فرضت من طرف المسلمين الفاتحين على الرعايا الجدد ضمن الأراضي المفتوحة في البقاع المغربية، تقتطع من أهل الذمة من اليهود والمسيحيين كمقابل للحماية التي تشملهم بها السلطة لممارسة أنشطتهم الاقتصادية، ثم "الحركة" التي تتمثل في مطالبة القبائل بمجموعات من الأشخاص للعمل في خدمة السلطان عندما يستعد للقيام بحملة عسكرية [2]، هناك كذلك "المونة والسخرة"، والمتمثلة في امداد جنود السلطان بالمواد الغذائية، وفي الخدمة التي يؤديها أبناء القبائل لموظف السلطان عندما يحل على ترابهم، هناك كذلك

---

1 - LOZE (M), les finances de l'Etat, Edit la porte, Rabat 1971, pp : (252 - 253)

2 - ZEMRANI (A.B), op cite, pp (10 - 11)

"الغرامة والذعيرة" المتمثلة في الجزء المادي المترتب على المخالفة التي يرتكبها أحد أعضاء القبيلة، و " الدية" التي تفرض على المتهم لصالح القائد الذي كان يحتفظ بها لنفسه. أما بالنسبة للضرائب على الأموال فنجد من بينها " الزكاة" وهي عبارة عن ضريبة على الثروة، تتمثل في شكل " عشور" على منتجات الأرض من مزروعات وفواكه ، ثم هناك " الخراج" الذي كان يفرض على الأقاليم التي تنفتح أمام المسلمين الغزاة، وذلك مقابل منح سكان هذه الأقاليم الحق في مواصلة حرث الأرض التي أصبحت تحت سلطة الفاتحين للبلاد[1] ، ونظرا لصعوبة تطبيق الخراج تم استبداله في عهد الشريف السعدي محمد القائم بأمر الله سنة 1510 م " بالنيابة" ، وهي ضريبة عقارية على جميع الأراضي المنتجة والتي تم تخصيص انتاجها لصيانة الجيش. ونجد كذلك كضرائب على الأموال " المكوس" ، وهي عبارة عن رسوم تفرض على المعاملات التجارية كرسوم السوق ورسوم البيع، ورسوم الباب، وقد ظلت هذه الرسوم قائمة حتى يومنا هذا.

وأدت الإتفاقيات التي أبرمها المغرب مع أوربا ابتداء من القرن السادس عشر إلى بلورة عدد من الاتفاقيات الجمركية الثنائية، كتلك التي أبرمت مع اسبانيا سنة 1799 والتي تنص على اخضاع الواردات لمعدل 10٪ من قيمة السلع[2] .

لكن هذا النظام الجبائي لم يسمح له بتطور طبيعي ، حيث بدأت التدخلات الأجنبية في المغرب منذ أواخر القرن التاسع عشر تقيد سيادته، وتوجه نظامه الجبائي والجمركي، حيث ثوج ذلك بابرام عقد الجزيرة الخضراء سنة 1906 ، والذي وضع أسس النظام الجبائي للمغرب الحديث.

فقد فرضت هذه المعاهدة على المغرب إلتزام مبدأ الحرية التجارية والباب المفتوح، وبالتالي إدخال اصلاحات مالية وجبائية تم تدشينها بإنشاء إدارة للمالية العامة على يد سلطات الحماية الفرنسية انطلاقا من دخول هذه الأخيرة حيز التنفيذ سنة 1912 .

وأخذ النظام الجبائي المغربي يتحول مع ادخال النماذج الجبائية الأوربية عليه، حيث أصبح ينقسم إلى مجموعة من الضرائب المباشرة النوعية على الدخل، ومجموعة أخرى من الضرائب غير المباشرة على الإنفاق. وقد اتسم الوعاء الجبائي للضرائب على الدخل في بداية الحماية بهيمنة الثروات العقارية ، كمادة ضريبية ، حيث ظهرت ضريبة " الترتيب" انطلاقا من سنة 1915 لتطبق على المحاصيل الزراعية السنوية ، وعلى الأشجار المثمرة، وعلى المواشي .

1 - Ibid
2 - Ibid, pp : (13 - 14)

ثم بعد ذلك ظهرت الضريبة الحضرية بتاريخ 25 يوليوز 1918 ، حيث طبقت على القيم الكرائية للمباني، وجميع أنواع البنايات، إضافة إلى الأراضي المخصصة للصناعة أو التجارة كالأوراش وأماكن تخزين السلع[1] . وظهرت أخيرا الضريبة المهنية (الباتانتا) انطلاقا من سنة 1920 ، والتي طبقت على أنواع التجارة والصناعة والمهن الحرة مع اعتماد مجموعة من المعاملات الخارجية والقرائن المختلفة كمحددات للوعاء الجبائي .

ومع بداية الحرب العالمية الثانية، أخذ التحول يتجه أكثر نحو الدخل المنقول كدخل العمل، أو دخل رأس المال والعمل معا، حيث ظهرت كل من الضريبة على المرتبات والأجور بتاريخ 31 مارس 1939، وذلك لاستجابة للظروف المالية الجديدة التي نشأت بسبب الحرب، ثم الباتانتا الإضافية بتاريخ 12 أبريل 1941 التي إتخذت رقم الأعمال كعلامة خارجية للربح المحقق[2] وقد تطورت هذه الضريبة حيث عرفت مواردها ارتفاعا كبيرا، ونتيجة لتعقيدها، ولكون اغلب التجار المغاربة لم يستأنسوا بأساليبها، فقد تم تعديلها سنة 1954 لتتخذ صورة ضريبة على الارباح المهنية.

وقد عرفت الضرائب غير المباشرة في عهد الحماية تطورا أسرع من الضرائب المباشرة، حيث كان هدفها الأساسي هو تأمين موارد مالية مهمة لخزينة الدولة، ولكن رغم ذلك ظلت الرسوم الجمركية تحتفظ بنفس المعدل الذي تقرر قبيل معاهدة الجزيرة الخضراء وهو 12,5٪ بينما عرفت الضرائب الداخلية على الاستهلاك تطورا ملحوظا نظرا لحساسيتها لنمو النشاط الاقتصادي، فقد ظهرت هذه الضرائب منذ سنة 1914 تحت ضغط الحاجات المالية ولم تتوقف مردوديتها عن الارتفاع.

أما الضرائب على المعاملات التي تأسست سنة 1948 ، فقد كانت بمثابة تطور كبير في النظام الجبائي المغربي، حيث اكتست بسرعة أهمية كبيرة على مستوى الضرائب غير المباشرة. وتعتبر الضريبة على المعاملات من جهة من الضرائب التراكمية التي تؤثر مباشرة في تكاليف المعيشة [3] ، ومن جهة أخرى فإنها ترغم المكلفين على امساك دفاتر الحسابات وتسجيل مستقل لكل معاملة قابلة للخضوع للضريبة.

وقد واكب مجموع هذه الضرائب استخلاص رسوم التسجيل والتنبر انطلاقا من 15 يوليوز 1914، والتي اعتبرت كمقابل للخدمة التي تقدمها الدولة للخواص من خلال ضبط العقود، واعطائها الطابع الرسمي والقوة القانونية، وهذا ماجعل هذه

1 - Ibid pp : (23 - 24)

2 - Ibid, pp (25 - 27)

3 - Ibid, pp (31 - 32)

الرسوم تظهر كثمن لخدمة عامة أكثر من كونها ضريبة بدون مقابل. وقد عرفت حصيلة هذه الرسوم تزايدا متواصلا حيث قدرت سنة 1920 بـ 20 مليون فرنك .

وإذا كانت الميزانية العامة قد اتسمت خلال عهد الحماية باستقلاليتها عن ميزانية فرنسا، فان تطور النظام الجبائي اتسم بحركية كبيرة في مجال التشريع، الشيء الذي كرس عددا من التعقيدات والتناقضات ، مما أفرز نظاما جبائيا غير عادل، خصوصا بالنسبة للضرائب المؤسسة مع بداية الحرب العالمية الثانية كالضريبة على المرتبات والأجور. ويعكس هذا التعقيد والتناقض والحيف الجبائي توجهات النظام الجبائي في عهد الحماية الذي عمل أكثر على خدمة مصالح المستعمر، وخدمة توجهاته الاقتصادية والسياسية بهدف تكييف هياكل الاقتصاد المغربي مع شروط تراكم رأسماله.

وهكذا ، انطلاقا من سنة 1956، تاريخ حصول المغرب على استقلاله السياسي، بدأت السلطات الجبائية تعمل على اصلاح النظام الجبائي الموروث عن عهد الحماية، من خلال اعادة تقنين النصوص الجبائية، واعطاء مختلف الجبايات أهدافا مالية واقتصادية واجتماعية جديدة تتماشى مع أهداف التنمية الاقتصادية والارتقاء الاجتماعي.

لكن هل تحققت بالفعل هذه الأهداف ؟ واذا لم تكن قد تحققت فما هو سبب ذلك ؟

إن الإجابة عن هذه التساؤلات هو ما سنتولى القيام به من خلال هذا الفصل الذي نقسمه إلى محورين اثنين، نخصص الأول للحدود الجزئية للجباية المباشرة ونخصص الثاني للحدود الجزئية للجباية غير المباشرة.

أولا : الحدود الجزئية للجباية المباشرة .

ثانيا : الحدود الجزئية للجباية غير المباشرة

## أولا - الحدود الجزئية للجباية المباشرة

تقوم الجباية المباشرة المغربية السائدة منذ الاستقلال على مجموعة من الضرائب النوعية المفروضة على المداخيل المختلفة، وذلك إلى جانب بعض الضرائب التكميلية، الشيء الذي يجعل من النظام الجبائي المغربي نظاما مختلطا بطابقين .

ويرى أنصار نظام الضرائب النوعية بأنه يمتاز بتمكين السلطة المالية من التمييز بين فروع الدخل واختيار أساليب التقدير والجباية الأكثر ملائمة لكل فرع من فروعه [1]، إضافة إلى السماح بتنويع المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع المداخيل بما يجعله أداة ملائمة لتحقيق الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. كذلك فاختلاف الواقعة المنشأة للضريبة واختلاف طرق ومواعيد التحصيل يجعل هذه الضرائب أخف وقعا وأكثر ملائمة للمكلف من حيث عدم مطالبته بالضرائب المستحقة عليه مرة واحدة كما في حالة فرض ضريبة موحدة على الدخل.

كما يضيف أنصار هذا النظام بأنه يتميز بإمكانية الحد من التهرب، فتهرب المكلف من دفع احدى الضرائب النوعية على الدخل لايؤدي إلى تهربه من دفع الضرائب على الأنواع الأخرى من دخله، ويصدق ذلك على الدول التي ينخفض فيها الوعي الضريبي وتنتشر فيها محاولات التهرب، ومن جهة أخرى فإن إمكانية استخدام العديد من الأساليب الإدارية والفنية، والتي تتفق والامكانيات العملية المتاحة في كل دولة، يجعل الضرائب النوعية أكثر ملائمة للدول المتخلفة والنامية .

ويؤخذ على الضرائب النوعية عددا من العيوب تتمثل في كون تعدد الضرائب النوعية، واختلاف أحكامها، ومعاملة كل نوع من الدخل في ضريبة مستقلة عن الأخرى يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على عنصر واحد من عناصر الدخل [2] .

ثم إن وجود عدة ادارات ضريبية تختص كل منها باستحصال ضريبة نوعية معينة، يزيد من نفقات الدولة، الشيء الذي لاينسجم مع مبدأ الاقتصاد في تحصيل الضرائب، كما أن تعدد الاعفاءات الممنوحة لنفس المكلف حسب تعدد الضرائب المطبقة عليه يؤدي إلى ضعف في مردودية الضريبة.

وإذا كان من الصعب معاملة دخل رأس المال لأسباب تتعلق بالتنمية الاقتصادية، معاملة ضريبية متشددة، فإن الامتيازات الضريبية التي تقررها الدولة لصالح الاستثمارات الخاصة تؤدي إلى عدم تمكن النظام الجبائي النوعي من تحقيق الهدف الاجتماعي.

وإذا كانت الضريبة تفرض في بعض الدول على دخل الفرد، إلا انها تربط في بعض الدول الأخرى على دخل الاسرة، بحيث تجمع دخول الزوج والزوجة والأطفال. ولما

---

1- عبدالكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي منشآت المعارف بالاسكندرية، يناير 1978 ص 100 - 102.
2 - صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت لبنان، المغرب الدارالبيضاء، الطبعة الأولى 1987 ص 29 - 31 .

كانت الضريبة على دخل الأسرة تستوجب جمع الدخول كيفما كان مصدرها، فإن الضرائب النوعية تصبح عاجزة عن الأخذ بهذا الأسلوب في التكليف.

ويحابي النظام النوعي المكلف كلما تعددت مصادر دخوله، ولايعير اهتماما كافيا لحجم الدخول[1] ولاتظهر هذه النتائج المناقضة للعدالة الجبائية في الاسعار النسبية ، بمعنى أن العدالة في الضرائب النوعية تفترض تطبيق الضرائب النسبية لا التصاعدية. وعلى هذا الأساس فإن النظام النوعي إضافة إلى ماسبق ذكره، ضعيف المردودية، ولايتفق مع الاتجاه التدخلي للمالية العامة الذي يسعى إلى الأخذ بالضرائب التصاعدية لتعديل التصاعد المعكوس في الضرائب المباشرة.

إن المغرب كأي دولة أخرى سائرة في طريق النمو، حديثة العهد بالاستقلال ورث عن عهد الحماية مجموعة من الضرائب النوعية حاول إعادة تقنينها مع بداية عهد الاستقلال، وتخويلها بعض الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

لكن يظهر أن السياق الاقتصادي والاجتماعي، لم يكن متوافقا مع النظام الجبائي النوعي، فقامت الأزمة المالية الأولى لعقد الستينات، حيث قام البحث جادا من طرف المسؤولين عن مصادر اقتصادية جديدة للضريبة لأسباب مالية محضة، الشيء الذي أدى إلى ادخال ضرائب نوعية جديدة، ومنها على الخصوص المساهمة التكميلية على الدخل الاجمالي للأشخاص الذاتيين سنة 1971 ، وواجب التضامن الوطني سنة 1980، مما أدى إلى تحول النظام الجبائي المباشر النوعي إلى نظام مختلط .

وإذا كان من الصعب مؤاخذة المغرب على اعتماده على نظام ضريبي مباشر مختلط، يتركب من ضرائب نوعية وأخرى تكميلية، نظرا لمستوى النمو الاقتصادي والاجتماعي، وحداثة العهد بالاستقلال، وضرورة القيام في مرحلة أولى باستطلاع مختلف المصادر الاقتصادية للضريبة من خلال الضرائب النوعية والضرائب التكميلية ، فإن الانحراف الكامن في هذا النظام يظهر في المسار الذي سارت فيه السياسة الجبائية المنبثقة عن استراتيجية الليبرالية الاقتصادية، والكيفية التي تتعامل بها الأوعية الجبائية المختلفة.

فالضرورات المالية والاقتصادية لايمكنها ان تنفي الضرورة الاجتماعية، كما أن مختلف هذه الضرورات لابد لها من حد أدنى من التخطيط لتحقيق نوع من التوازن

1- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت لبنان، المغرب الدارالبيضاء، الطبعة الأولى 1987 ص 29 - 31.

والانسجام والعدالة الجبائية بين مكونات الجباية المباشرة المغربية المختلفة، وتناسقها مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي، والا أصبح النظام الجبائي معرقلا لجهود التنمية.

إذن فالمشكل يتعلق بالمنهج، أكثر مما يتعلق بالهيكل، فالهيكل الجبائي يتطور حسب تطور المجتمع ، ومستوى النمو الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، أما أسلوب التعامل مع المصادر الاقتصادية للضريبة، فتلك هي المشكلة المرتبطة بنظامنا الجبائي والتي يجب حلها على مستوى استراتيجية التنمية .

وإن محاولة استخلاص الحدود الجزئية للنظام الجبائي المباشر المغربي يفرض علينا القيام بتصنيف هذه الضرائب حسب مصادرها الاقتصادية، فمن خلال هذا التصنيف سنتمكن من التعرف على نوع التعامل التي تمارسه السياسة الجبائية في هذا الاتجاه ، وهل تعتبر ارادية قائمة على أسس علمية تهدف إلى خدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية ؟ أم أنها سياسة لا ارادية، وتتسم بالعشوائية، وتعرقل أهداف التنمية ؟

يجب أن نفرق في هذا المبحث بين ثلاث أنواع من المصادر الاقتصادية للضريبة، وثلاث أنواع من الجبايات، فالمصدر الاقتصادي الاول للضريبة هو العقار من خلال الأرض المخصصة للبناء والعقارات المبنية، وذلك في المدن، ومن خلال الارض المخصصة للزراعة في البادية وهي تشكل مصادر اقتصادية للضرائب العقارية والفلاحية.

أما المصدر الاقتصادي الثاني للضريبة فهو رأس المال كمصدر للمداخيل التجارية والصناعية والمهن الحرة، ثم المصدر الاقتصادي الثالث للضريبة وهو العمل كمصدر للمرتبات والأجور.

إذن ما هي السمات العامة للضرائب المفروضة على هذه المصادر الاقتصادية ؟ وما هي الحدود التي تضعها أمام أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية ؟ ذلك ما سنعمل على الإجابة عليه من خلال تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة نقاط كما يلي :

1 ـ الجباية الفلاحية والعقارية

2 ـ جباية القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة.

3 ـ جباية المرتبات والاجور والضرائب التكميلية .

## 1 - الجباية الفلاحية والعقارية

يشكل كل من القطاع الفلاحي، والقطاع العقاري بالنسبة لكل مجتمع المصدر الرئيسي لتحريك عجلة النمو الاقتصادي والاجتماعي، فالعديد من المجتمعات التي أصبحت اليوم مجتمعات صناعية كبرى، إعتمدت عند نشأتها على هذين القطاعين كأداة لتنمية مؤسساتها الصناعية[1] وتعتبر هذه الحالة عادية لأن هذين القطاعين يشكلان قاعدة كل ثروة لدى مختلف الدول وعلى الخصوص لدى دول العالم الثالث.

لكن تنمية هذين القطاعين يرتبط بتوفر ارادة سياسية قوية والا أصبح مصدرا لتفاقم التفاوت الطبقي ، والانحراف الاقتصادي والتخلف الاجتماعي، فتطبيق سياسة عقارية غير عقلانية من شأنه أن يرفع من حدة المضاربة وتحويل رؤوس الأموال من الأنشطة الاقتصادية المنتجة إلى أنشطة المضاربة، لذلك تظهر الجباية كسلاح فعال بإمكان الدولة أن تستعمله في اتجاه خدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وحتى نحيط بحدود الجباية الفلاحية والعقارية في المغرب ونقف على مكامن الضعف فيها سنتناول أولا تطور الجباية الفلاحية (أ) ثم نتعرض ثانيا لانحراف الجباية العقارية (ب).

(أ) : تطور الجباية الفلاحية

(ب) : انحراف الجباية العقارية

### *أ – تطور الجباية الفلاحية*

تعتبر الجباية الفلاحية من أقدم الضرائب في المغرب، حيث كانت أساس بعض أنواع الجبايات في فترة ماقبل الحماية كالزكاة والعشور أو الخراج أو النيابة[2] وانطلاقا من سنة 1913 أي مع بداية عهد الحماية، تم تطبيق الترتيب على المحاصيل الزراعية والأشجار المثمرة والثروة الحيوانية[3] . وقد كان الترتيب الذي استمر تطبيقه حتى بعد حصول المغرب على الاستقلال وإلى غاية سنة 1961، يرهق كاهل العاملين في القطاع الفلاحي ولايحفز المستغلين على بدل مجهودات لزيادة انتاجية أراضيهم.

1 - في القرن التاسع عشر مثلا امتصت الأبناك في فرنسا الإدخار لفائدة الصناعة، كما أتاحت الضريبة العقارية في اليابان والتي فرضت بعد الإصلاح الزراعي، الفرصة لإعادة توزيع واسع للدخول، وجهت لصالح الصناعة، انظر : ج. م. البرتيني التخلف والتنمية في العالم الثالث، مكتبة العالم الثالث دار الحقيقة، الطبعة الثالثة 1980 ، بيروت لبنان ص : 187.

2 - LOZE (M), op cite, pp (254 - 255)

3 - اعتمد الترتيب على تصريح المكلف وعلى اعتماد الأسعار المتوسطة لمختلف المنتجات في الهكتار الواحد الشيئ الذي كرسه الطابع الخرافي الضريبة، وقد أدى أسلوب التصريحات إلى انتشار التهرب، لكن الترتيب ظل يتسم بحصيلته الوفيرة التي بلغت سنة 1925، 72 مليون فرنك قديم، أي ما يمثل سدس مداخيل الميزانية آنذاك، انظر ZEMRANI (A.B) op cite, p : (22 - 23) .

وبمقتضى ظهير 30 دجنبر 1961 تم استبدال الترتيب بالضريبة الفلاحية التي قلصت من حجم المداخيل الجبائية المقتطعة من القطاع الفلاحي، كما استهدفت بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لكن الجباية الفلاحية الجديدة اصطدمت بواقع القطاع الفلاحي المغربي الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الشيء الذي أدى إلى فشل الضريبة الفلاحية وبالتالي إلى توقيفها إلى سنة 2000 انطلاقا من سنة 1984 ثم بعد ذلك إلى غاية سنة 2020 .

إذن كيف فشلت أهداف الضريبة الفلاحية ؟ ولماذا ؟

تتضافر عدة أسباب اقتصادية واجتماعية ومالية وسياسية وتقنية ساهمت في فشل أهداف الضريبة الفلاحية وسنقتصر هنا على بعض منها.

أ - 1 : الأسباب الاقتصادية والقانونية

أ - 2 : الأسباب المالية والتقنية

أ - 3 : الأسباب السياسية والاجتماعية

*أ - 1 - الأسباب الاقتصادية والقانونية*

من المعلوم أن المداخيل الزراعية تخضع لمعطيات وظواهر متحركة وغير مؤكدة تسيطر عليها عناصر خارجة عن ارادة لانسان، كالعوامل البيولوجية والطبيعية والمناخية، الشيء الذي يجعل الاثمان الزراعية في الغالب احتمالية ومتقلبة، وتخضع للمساومات السياسية، وهو ماينعكس بدوره على حصيلة الجباية الفلاحية سلبا.

غير أن هذه العوامل الخارجة عن ارادة الانسان تعتبر عاملا مشتركا بين جميع الدول عموما، ودول العالم الثالث على الخصوص، بينما القطاع الفلاحي المغربي يتضمن معوقاته الاقتصادية والاجتماعية الذاتية التي تحد من امكانياته الهائلة، وتفرض على الجباية الفلاحية مراعاة الواقع الاقتصادي والاجتماعي الذي يوجد فيه.

وتتمثل هذه المعوقات الاقتصادية والاجتماعية في عدد من البنيات المنحرفة، كازدواجية القطاع الفلاحي المغربي، وتعدد الأنظمة العقارية وتفتت ملكية الأراضي الفلاحية. فهناك قطاعين اقتصاديين واجتماعيين مختلفين يشكلان البنية الفلاحية المغربية [1] ، دون أن يكون بينهما أي تأثير متبادل، فمن جهة هناك قطاع فلاحي حديث تابع بشكل كبير لرؤوس الأموال والمصارف الكبرى والخبراء الأجانب، ومن جهة أخرى هناك قطاع تقليدي يمثل حوالي 70٪ من المزارعين المغاربة.

-1 SALMI (J), op cit e, pp : (28 - 30)

ويرتبط بازدواجية القطاع الفلاحي تعدد الأنظمة القانونية العقارية في القطاع الفلاحي التقليدي، حيث أن المغرب لازال يعرف تلك المشاكل الناتجة عن الوضعية العقارية المعقدة والتي اعتبرتها الخطة الخماسية 60 - 1964 عاملا معرقلا للتنمية[1]. فهناك عددا من الأنظمة العقارية التي يخضع لها استغلال عدة أنواع من الأراضي[2] كأراضي الاستعمار والأراضي المسترجعة وأراضي الملك وأراضي الأحباس والوقف والكيش والمخزن والأراضي الجماعية، الشيء الذي يزيد من تخلف هذه الأراضي نظرا لصعوبة استغلالها استغلالا جيدا.

أما بالنسبة لمشكلة التفتت في ملكية الأراضي، فنجدها تطرح أمام الاستغلال الفلاحي مشاكل لاتقل خطورة وأهمية عن مشاكل توزيع الأراضي، فكما أن تكدس الأراضي بين أيدي مجموعة من الإقطاعيين يضر باستغلالها فكذلك يمكن القول أن التفتت يقف حجرة عثرة دون خدمتها والاستفادة منها على الوجه المطلوب نظرا لمحدودية الامكانيات المادية للاستغلال لدى الفلاح الصغير.

*أ - 2 - الأسباب المالية والتقنية*

إن الهدف التحفيزي للجباية الفلاحية لايمكن بلوغه في غياب اسعار جبائية تصاعدية، شديدة على الضيعات الفلاحية الكبرى ومعتدلة على الأراضي الفلاحية الصغيرة، والمتوسطة، وإذا كانت الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة الفلاحية قد انتهت إلى الفشل فإن مردوديتها ظلت كذلك بدون معنى (انظر الجدول رقم 7).

وتعود أسباب ضعف الحصيلة المالية للضريبة الفلاحية الى عدة عوامل، منها حساب الدخل الافتراضي الفلاحي على احصائيات متقدمة تتعلق بتطبيق الترتيب خلال الفترة الممتدة مابين 1952 و 1961، إضافة إلى أن تطبيقها خلال عقدين ونصف من الزمن يعتبر خطأ تقنيا فادحا لايأخذ بعين الاعتبار التطور النوعي الذي عرفته مكننة الأراضي الزراعية الخاضعة للضريبة [3]، وهذا من شأنه عدم تماثل حصيلة الضريبة الفلاحية مع الواقع الاقتصادي المغربي.

1 - ZEMRANI (A;B) op cite, p(47)

2 - عباس برادة، في سبيل الوعي الاقتصادي، من منشورات جمعية الدراسات الاقتصادية والاجتماعية تحت إشراف المعهد الجامعي للبحث العلمي 1979 ص 40 وما بعدها.

3 - BOUMLIK (M), Le système d'imposition des termes des revenus à la veille de la réforme fiscale, Revue Marocaine de droit et d'économie de developpement n° 4, p (152).

## تطور مداخيل الجباية الفلاحية مابين

**(1972 و 1983) (بالمليون درهم)**

الجدول رقم : (6)

| السنوات | 1972 | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة الفلاحية بالمليون درهم | 76 | 50 | 40 | 50 | 50 | 50 | 60 | 136 | 60 | 60 | 60 | 60 |
| النسبة إلى مجموع الضرائب المباشرة ٪ | 9,8 | 5,1 | 1,8 | 1,4 | 1,6 | 2,0 | 1,8 | 3,9 | 1,3 | 1,2 | 1,0 | 1,0 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | 2,3 | 1,4 | 0,76 | 0,6 | 0,6 | 0,6 | 0,5 | 1,1 | 0,4 | 0,3 | 0,2 | 0,2 |

المصدر : تركيب مستمد من خلال القوانين المالية السنوية

فمداخيل الضريبة الفلاحية تقلصت بشكل كبير عن المدخل المستخلصة سابقا من ضريبة الترتيب بعد اقرار اعفاء 90٪ من الفلاحين المغاربة الذين لايصل دخلهم إلى مبلغ 1400 درهم[1] . وهذا يؤكد على ان المشرع لم تكن له انشغالات مالية أكثر مما كان منشغلا بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وتتدخل بعض الأخطاء التقنية العالقة بنظام الضريبة الفلاحية لتزيد من ضعف حصيلتها كالمفهوم الواسع الذي أعطى للمكلف بالضريبة، فقد كان من شأن فرض الضريبة الفلاحية على مالك الأرض وعلى المتفع منها بالكراء أو بالمشاركة أو بالتكليف أن يعرقل عمل الادارة الجبائية من خلال صعوبة التعرف على المالك الحقيقي للأرض[2]، كما أن التسوية في المعاملة تكرس الحيف الجبائي وضعف المردودية .

1 - رغم أن هذا الإعفاء كان يستهدف محاربة الهجرة القروية نحو المدن، والمساهمة في استقرار الفلاحين في أراضيهم، إلا أنه لم يوقف الهجرة القروية التي ظلت قوية، كما لم يخلق التحول اللازم في البنيات التقليدية للقطاع الفلاحي المغربي، بل لم يؤدي هذا الإجراء إلى الحد من عدم المساواة الكبيرة في توزيع العبء الجبائي بالمقارنة مع توزيع الناتج الوطني الشئ الذي أدى إلى نقل العبء الجبائي كما يقال من البادية إلى المدينة. انظر BOUMLIK (M), op cite .

2 - ZEMRANI (A.B), op cit, p (54)

### أ - 3 - الأسباب السياسية والاجتماعية

جاء اصلاح الضريبة الفلاحية سنة 1961 نتيجة للضرورة التي حتمتها ظروف الاستقلال السياسي للمغرب بعد سنة 1656، فقد كان القطاع الفلاحي يخضع لضريبة لاشعبية[1] وهي الترتيب التي سادت طيلة فترة الحماية، حيث كانت تتسم بطابعها غير العادل، وبارتفاع تكلفة جبايتها إضافة إلى دورها السلبي على المستوى الاقتصادي، لذلك جاء اصلاح 1961 لتحقيق العدالة الجبائية وتشجيع الانتاج الفلاحي .

وقد استغلت هذه الوضعية العائلات المغربية، الميسورة لتتحكم في أهم الضيعات المنتشرة عبر التراب الوطني[2] ومع مرور الزمن أصبحت تشكل هذه العائلات رغم قلتها قوة سياسية واجتماعية أهلتها لاحتلال مناصب حساسة في دواليب الادارة وهياكل الدولة ، ومن موقعها ذلك حاربت كل تهديد لمصالحها.

وهكذا استطاعت هذه القوة السياسية الفلاحية الحفاظ على ضريبة فلاحية ضعيفة، كما استطاعت إفشال مشروع الاصلاح الذي عرض على برلمان سنة 1970 والذي كان يستهدف فرض الضريبة على الدخل الصافي للاستغلالات الفلاحية وتطبيق أسعار ضريبة أكثر شدة على المكلفين الكبار [3] ( 30٪ على شريحة الدخل التي تتجاوز 100.000 درهم بدلا من 20 ٪ ).

كما استطاع هذا " اللوبي الفلاحي " الضغط على السلطات العمومية لكي تتراجع عن الزيادة في مداخيل الجباية الفلاحية سنة 1979 [4] حيث سجل في القانون المالي لهذه السنة مبلغ 136 مليون درهم (انظر الجدول ) لكن سرعان ما تم التراجع عن هذا المبلغ إلى 60 مليون درهم فقط في السنة الموالية 1980 .

وأخيرا نجح هذا "اللوبي الفلاحي" في ممارسة ضغوطه على أعلى المستويات للتوصل إلى إيقاف تطبيق الضريبة الفلاحية سنة 1984 ، وذلك حتى سنة 2000 الشيء الذي يعني ان العبء الجبائي أصبح قاصرا على سكان الحواضر فقط، ولم يكن شيئا غريبا أن نسمع سنة 1992 ، أن اللوبي الفلاحي توصل إلى تمديد مدة الاعفاء إلى مابعد سنة 2000 حيث تمكن من تمديد هذه الفترة فعلا إلى غاية 2020 .

- 1 BOUMLIK(M), op cite, p (150)
- 2 SALMI (J), op cite, p(30)
- 3 BOUMLIK (M), op cite p(135)
- 4

### ب – انحراف أهداف الجباية العقارية

تتمثل الجباية العقارية في كل من الضريبة الحضرية التي اقرتها لأول مرة اتفاقية الجزيرة الخضراء سنة 1906 وصدر أول ظهير منظم لها في 24 يوليوز 1918، وفي الضرائب المحدثة سنة 1978، وهي كل من الضريبة على الأرباح العقارية، والضريبة على الأراضي الحضرية [1] وهذا إلى جانب ماأقرته بعض الضرائب الأخرى في حق القطاع العقاري كرسوم التسجيل، المفروضة على بيع العقارات والمنظمة بالمرسوم الصادر بتاريخ 24 دجنبر 1958 والمرسوم الملكي الصادر بتاريخ 16 نونبر 1966 والمساهمة التكميلية المفروضة بمقتضى القانون المالي لسنة 1972 والتي تطال حتى المداخيل العقارية.

وقد عرفت الضرائب العقارية تطورا خاصا، فبعد اعادة تقنين الضريبة الحضرية سنة 1959 [2] تم تطبيقها بأسعار نسبية تطورت من 4 ٪ إلى 8٪ إلى 13,5٪ وذلك مع إضافة بعض الأعشار لصالح الميزانيات المحلية حيث يتم تخصيص 90 ٪ من حصيلة الضريبة لتمويل نفقاتها، بينما تحتفظ ميزانية الدولة بـ 10 ٪ فقط لتغطية مصاريف جبايتها .

لكن عدم اتساق الضريبة الحضرية مع الواقع الاقتصادي والعقاري للبلاد حتم اصلاحها سنة 1978 ، فقد جاء القانون المالي لسنة 1978 بتعديل للضريبة الحضرية وباضافة كل من الضريبة على الارباح العقارية والضريبة على الاراضي الحضرية. ولكن المواجهة سرعان ما ثارت بين السلطات العمومية وجماعة المستثمرين العقاريين، حيث ضغط هؤلاء بكل قوتهم لتحريف أهداف اصلاح سنة 1978، وذلك من خلال الغاء الضريبة على الأراضي الحضرية وتحريف أسس وأهداف كل من الضريبة الحضرية والضريبة على الأرباح العقارية حيث تمكنوا من إفراغها من محتواها بفعل قوانين الاستثمارات العقارية ، الشيء الذي جعل من الجباية العقارية جباية غير اقتصادية وضعيفة.

---

14 - عرف المغرب في عهد الحماية محاولة فرض ضريبة على الأراضي الحضرية بمقتضى ظهير 30 نونبر 1927 حيث كانت تستهدف دفع ملاك الأراضي الصالحة للبناء والواقعة داخل المدار الحضري إلى بنائها أو بيعها، ومحاربة تجميدها، وذلك للحد من أزمة السكن ومن ارتفاع أثمنة الكراء، لكن هذه الضريبة لم تعمر طويلا حيث تم إلغاؤها سنة 1929.

15 - ظهير شريف رقم 1.59.084 بتاريخ 31 دجنبر 1959 بشأن تنظيم ضريبة المباني، الجريدة الرسمية عدد 2466 بتاريخ 29 يناير 1960 .

### ب - 1 - انحراف الضريبة الحضرية

اذا كانت بعض مظاهر شخصنة الضريبة الحضرية قد بدت ذات هدف إجتماعي محمود، كتمييز السكن الرئيسي للمكلف عن طريق خصم 75 ٪ من القيمة الكرائية الافتراضية والذي يؤدي إلى جانب اعفاء الشريحة الأولى من الدخل التي تبلغ 3.000درهم الى اعفاء كامل للملاكين الذين يتوفرون على عقارات تبلغ قيمتها الكرائية 1000 درهم في الشهر [1] فنجد من جهة أخرى ان هذه الشخصنة لايستفيد منها فقط الملاكين الصغار والعقارات العتيقة بالمدن القديمة ومدن الصفيح، وانما يستفيد منها كذلك أولائك القاطنون في أرقى الأحياء، حيث يصبح أسلوب التقدير للقيمة الكرائية ملائم جدا للملاكين الكبار[2] ، بينما يشكل سجنا للطبقة المتوسطة التي من المفروض تمييزها.

ولقد كان من الملائم لو تم التمييز بين ملاكي العقارات الفخمة وملاكي العقارات المتواضعة في الأحياء الشعبية، وذلك عن طريق فرض خصم تنازلي حسب القيمة التجارية والكرائية للعقارات.

أما بالنسبة للشركات العقارية المدنية فتخضع بالنسبة لعقارتها المكراة لجدول تصاعدي خفيف ومريح حتى لايتم سحق ادخارها الخاص، وحيث ينتقل المعدل من 10٪ إلى 30٪ [3] وقد كان من الممكن فرض الضريبة الحضرية بشكل قوي، الشيء الذي بإمكانه أن يحقق امتيازا مزدوجا، الاول هو تمكين الدولة من موارد مالية أساسية، والثاني هو الحد من الاستهلاك البذخي.

---

1 - يتمتع المكلف بإعفاء قدره 75٪ من القيمة الكرائية للعقار المخصص للسكنى الرئيسية بمعنى أن الضريبة لا تفرض إلا على ربع القيمة الكرائية لهذا العقار، وإذا ربطنا هذا الإعفاء بأسعار الضريبة نجد أن الشخص يعفى من دفع الضريبة إذا كانت القيمة الكرائية الشهرية لعقاره تساوي أو تقل عن 1000 درهم، فالربح المتبقي الذي يساوي 250 درهم لا تسري عليه الضريبة نظرا لأن الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة تبلغ 3000 درهم سنويا أو 250 درهم شهريا.

2 - AKESBI (N), Fiscalité et crise du logement au Maroc (ou les effets pervers d'une politique d'incitation inconsidérée), Economie et socialisme, Revue Marocaine de reflexion et de debat, n° 8, p : (91)

3 - تطبق أسعار الضريبة الحضرية حسب الشرائح التالية : من 3000 درهم إلى 6000 درهم 10٪ من 6.000 درهم إلى 12.000 درهم 16٪ ومن 12.000 درهم إلى 24.000 درهم 20٪ ، ومن 24.000 درهم إلى 36.000 درهم 24٪ ومن 36.000 درهم إلى 60.000 درهم 28٪ وما يزيد على 60.000 درهم 30٪ أما بالنسبة للعقارات المخصصة لاستغلال المقاولة أو لسكن المستخدمين فيطبق سعر ضريبي نسبي قدره 13,5٪ من القيمة الكرائية السنوية.

ولعل ضعف الضريبة الجديدة ، بالإضافة إلى كونها تضيع فرصة تعبئة الادخار العمومي نتيجة ضعف تصاعدية الاسعار، وعدم التمييز بين العقارات في تطبيق الخصم على السكن الرئيسي، يجعل البلديات هي التي تكون الخاسر الاكبر، إضافة الى كونها ستطلب من الدولة اعادة التوازن إلى ميزانياتها .

**حصيلة الضريبة الحضرية بالنسبة لمجموع الجماعات الحضرية [1]**

الجدول رقم7

| السنوات | حصيلة الضريبة الحضرية المخصصة لسكن صاحبها بالدرهم | حصيلة الضريبة الحضرية المخصصة للكراء بالدرهم | حصيلة الضريبة الحضرية المتعلقة بالمحلات المهنية بالدرهم | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| **1980** | 2.109.831 | 189.134.938 | 76.730.715 | 267.975.484 |
| **1981** | 2.713.054 | 216.398.520 | 82.848.642 | 301.260.216 |
| **1982** | 4.382.878 | 245.394.806 | 99.285.167 | 349.062.851 |

*ب – 2 – انحراف الضريبة على الارباح العقارية*

أما بالنسبة للضريبة على الأرباح العقارية التي فرضت سنة 1978 لمحاربة المضاربة العقارية مع تطبيق نوع من الشخصنة الجبائية فقد تم التراجع انطلاقا من القانون المالي لسنة 1980 عن اسعارها التنازلية، وتم تعويضها بمعدل نسبي يبلغ 15٪ فقط مع رفع المبلغ الخاضع للضريبة من 10.000 درهم إلى 30. 000 درهم [2] وقد أدى هذا التعديل إلى افراغ الهدف المعلن عنه والمتمثل في محاربة المضاربة العقارية من مضمونه، نظرا لكون أهمية الاسعار التنازلية (25٪ ، 20٪ ، 15٪ ، 5 ٪ ) المكيفة حسب مدة حيازة العقار تستهدف بالتحديد عمليات المضاربة العقارية التي تتم في آجال قصيرة نسبيا.

إضافة إلى ذلك فإن تحديد معدل وحيد بنسبة 15 ٪ يعني أن يستفيد منه بطبيعة الحال أولا أولائك الذين كانوا في النظام السابق يخضعون لمعدل أعلى (20 ٪ و 25٪) أي بالتحديد أولائك الذين تثقلهم الاقتطاعات الكبيرة جدا المفروضة على أنشطة المضاربة، بينما ارتفع معدل الضريبة إلى 15 ٪ على أولائك الذين لايتعاطون لانشطة المضاربة.

---

1 - عبد المجيد أسعد، مالية الجماعات المحلية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الدارالبيضاء، يناير 1991 ص(131).

2 - القانون المالي لسنة 1980.

إضافة إلى ماسبق فإنه لتقدير القيمة المضافة الخاضعة الضريبية يتم الأخذ بعين الاعتبار حركة التضخم من خلال معامل " تحييني " ينشر كل سنة [1] ، ونجد أن هذا الإمتياز لايتمتع به أي وعاء جبائي آخر، كما أن تحديد الوعاء يتم بمشاركة، المكلف نفسه وهو امتيازآخر في غياب الوثائق المثبتة.

وعلى الرغم من أن المشرع قد كان يقصد تشجيع حركة البناء بتقريره لإعفاء يصل إلى 15 سنة ، فإن هذه المدة تعتبر طويلة جدا، وقد كان من المستحسن لو تم تقليص هذه الفترة إلى خمس سنوات مثلا، ليس لبلوغ الهدف المالي والعدالة الجبائية فقط، وإنما لكون النشاط العقاري يعتبر من الأنشطة المضمونة ذات الربح السريع والتي يزاولها الأفراد حتى في غياب مثل هذا الاعفاء. أضف إلى ذلك أن الاعفاء المذكور مطلق [2]، لأنه غير محدد بملغ معين أو بنسبة معينة، في حين كان من الأحسن تحديده حسب الأقاليم، ودرجة معاناتها من أزمة السكن من جهة وتوفرها على الموارد اللازمة للبناء من جهة أخرى .

وإذا كان السبب الأساسي الذي دفع المشرع إلى تقرير اعفاء السكن الرئيسي للمكلف من الضريبة على الأرباح العقارية له سبب إجتماعي ، يتمثل في كون مالك العقار لايقصد مبدئيا الحصول على الربح من عملية بيعه لعقاره إذا ما قام بها بعد تسع سنوات مثلا من تاريخ سكنه فيه ، فإن هذا الاعفاء يسرى دون اعتبار لحجم الارباح التي يحصل عليها البائع، كما يسرى كذلك دون النظر إلى قيمة العقار.

أما بالنسبة لاعفاء الربح في العقارات التي لاتتجاوز قيمتها 30.000 درهم ، والمنقول حرفيا عن التشريع الفرنسي فهو يسرى دون اعتبار لمدة التملك، كما أنه يمنح سنويا، ولايرتبط بثروة مالك العقار.

ب - 3 - *الضريبة على الأراضي الحضرية*

استهدف وضع الضريبة على الأراضي الحضرية المكونة من ضريبتين احداهما سنوية والأخرى فريدة [3] ، محاربة حيازة الأراضي المحبسة لأغراض المضاربة العقارية، وبالتالي تحفيز ملاكيها على بنائها أو التخلي عنها. وهذا الاجراء الجديد يترك حرية الإختيار للمكلف مع ممارسة نوع من الضغط على إرادته.

1 - AKESBI (N), op cite, p : (92)

2 - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المباشرة، المرجع السابق ص 134 .

3 - يتحدد مقدار الضريبة السنوية التي تفرض على أساس القيمة التجارية للأرض في 1,50٪ عن السنة الأولى لفرضها، وتضاف إلى هذا المقدار نقطة واحدة عن كل سنة إلى أن يصل إلى حد أقصى بنسبة 5,500٪، أما الضريبة الفريدة التي تترتب على إدخال الأراضي المبنية ضمن الدائرة الحضرية على إثر توسيع نطاق هذه الدائرة فتطبق بمعدل 30٪ على الفرق بين ثمن الشراء وثمن البيع.

لكن ظهور قوة عقارية سياسية تعارض بقوة هذا الاجراء الجديد جعل الموافقة المبدئية عليه لاتتم الا بعد استبعاد دخول هذه الضريبة حيز التنفيذ لمدة ثلاث سنوات، لكن رغم مرور هذه المدة لم يسجل في خانة الضريبة على الأراضي الحضرية في القانون المالي لسنة 1981، أي رقم، بينما سجل مبلغ متواضع في السنة الموالية وهو 20 مليون درهم ، بعد ذلك تم الغاء هذه الضريبة بمقتضى الفصل 3 من القانون المالي لسنة 1983 وبذلك ماتت هذه الضريبة في مهدها.

وقد علل الغاء الضريبة على الأراضي الحضرية، كما جاء في تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية حول القانون الاطار للإصلاح الجبائي بغياب سجل عقاري[1] نظرا لاتساع المناطق التي يجب احصاؤها، وبمساهمتها في إرتفاع أسعار الأراضي الحضرية، وبتكاليف تحصيلها العالية.

إن هذا التبرير يعتبر واهيا نظرا لأن الضريبة لم يتم تطبيقها بعد لفترة كافية للحكم عليها. فهي ضريبة لاتؤثر بشكل مباشر في أسعار السوق العقارية نظرا لضعف سعرها كضريبة سنوية ، وهي على عكس ذلك تهدف إلى تنظيم السوق وإلى استرجاع نسبة من فائض القيمة، بالنسبة للأراضي التي اعطيت لها الصبغة الحضرية حديثا عن طريق الضريبة الفريدة.

أما فيما يخص عدم وجود سجل عقاري فهذا بالفعل يقف حاجزا أمام عمل الادارة الجبائية لانها بدونه لايمكنها ضبط وعاء الضرائب العقارية، لكن لايشكل ذلك بتاتا مبررا يذهب بالمشرع إلى حد نسخ الضريبة على الأراضي الحضرية، فقد أدى ذلك إلى غياب تضريب فائض القيمة العقارية عندما يقع توسيع المدار الحضري إلى جانب غياب تضريب الأراضي الحضرية التي تبقى محبوسة سنوات، بهدف المضاربة.

## خلاصة التحليل :

يظهر أن هناك نوع من التشابه القائم بين وضعية كل من الجبائة الفلاحية والجباية العقارية ، وذلك على أساس كونهما قد فشلا معا في خدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية كما أخفقا في تأمين الموارد المالية اللازمة للخزينة العامة للدولة.

وقد ظهرت أسباب الفشل في عدم مراعاة الجبايتين للواقع الاقتصادي والاجتماعي لكل من القطاع الفلاحي والقطاع العقاري، فساهما بشكل غير مباشر في تخلف هذا

---

1 - عبد المجيد أسعد، المرجع السابق، ص 77 وما بعدها.

القطاع، وانتهيا إلى الخضوع إلى ارادة " اللوبي " الفلاحي والعقاري، الذي تطغى ميوله التبذيرية ، وأنشطته غير المنتجة على سلوكه الاقتصادي السليم.

لذلك تظهر ضرورة تفكيك هذا الحصار المضروب من طرف هذه القوى الاجتماعية والسياسية حول الجباية الفلاحية والجباية العقارية. وبالتالي إعادة التخطيط لهاتين الجبايتين على أسس اقتصادية واجتماعية عقلانية ، الشيء الذي بإمكانه خدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد ، ويمكن الدولة من موارد مالية ضرورية للحفاظ على التوازن المالي والاقتصادي ، ومن تحقيق مبدأ مساواة المواطنين أمام الاعباء العامة.

## 2 - جباية القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة

يعتبر القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة من المصادر الإقتصادية الأساسية للجباية، بل إن الجباية ترتبط بعلاقة جدلية مع هذا القطاع، فتقدم الأنشطة التجارية والصناعية والمهن الحرة يؤدي حتما إلى تطور الجباية المفروضة عليها كما ونوعا ، بينما يؤدي تخلف هذه الأنشطة إلى تخلف الجباية[1] كما تساهم الجباية الملائمة في ضبط هذه الأنشطة وتوجيهها حسب الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية القائمة، وبالتالي في تنمية هذه الأنشطة، بينما تعرقل الجباية غير الملائمة نمو هذه الأنشطة .

وبما أن الاقتصاد المغربي يقوم على اختيارات اقتصادية فلاحية بالدرجة الأولى، فإن نمو الأنشطة التجارية والصناعية والمهن الحرة مرتبط بشكل وثيق بنمو القطاع الفلاحي، فكلما تقلص الانتاج الفلاحي وبالتالي تقلصت المداخيل الفلاحية التي يعيش عليها أغلبية سكان البلاد، كلما تقلصت منافذ الصناعة والتجارة والمهن الحرة من خلال تقلص القوة الشرائية لدى المواطنين، وبالتالي تقلص حجم السوق الداخلي، أما ازدهار النشاط الفلاحي فيؤدي إلى اتساع حجم هذا السوق، وهو مايعتبر شرطا ضروريا لتنمية الصناعة والتجارة في المغرب.

وبما أن الجباية تقوم بدور فعال في ضبط أهداف التنمية، فإن أي خلل يتضمنها يؤدي إلى انحراف الاقتصاد الوطني عن طريقه السوي، وفي هذا المجال رأينا من خلال المطلب الأول فشل الجباية الفلاحية في ضبط القطاع الفلاحي ، أما الان فسنرى توجهات جباية القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة من خلال دراسة مميزاتها وأسباب قصورها.

1 - تفسر أهمية الضرائب على الدخل في العالم المعاصر بانتشار التجارة والصناعة، وظهور أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة لم تكن تتناولها الضرائب في السابق لكونها كانت مقتصرة على دخول الثروات العقارية فقط أنظر، عبدالمنعم فوزي النظم الضريبية، المرجع السابق، ص 69 - 72 .

تتمثل الجباية المفروضة على القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة في كل من الضريبة المهنية المؤسسة لأول مرة سنة 1920 ، والتي أعيد تنظيمها في عهد الاستقلال سنة 1961 ، وفي الضريبة المفروضة على الارباح المهنية التي ظهرت لأول مرة في 12 أبريل 1941، تحت شكل ضريبة مهنية إضافية ((الباتانتا الإضافية)) والتي أدت إلى انبثاق الضريبة على الارباح المهنية في 22 يبراير 1954 ، وقد تم تدوينها بعد الاستقلال بظهير 1959 ، وأخيرا في الضريبة المفروضة على عوائد الاسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المؤسسة سنة 1973 ، والمعاد تنظيمها سنة 1978 .

وإذا لم نشر إلى الضريبة المفروضة على الترخيص ببيع المشروبات الكحولية ، فذلك لأنها توجد في منزلة وسط بين الجباية المباشرة والجباية غير المباشرة، وحيث أنها ليست بضريبة على الدخل ، وإنما مجرد أداء يفرض على الترخيص بمزاولة تجارة الخمور والمشروبات الكحولية، ويطبق اجباريا على كل مدير أو مسير لمؤسسة لاستهلاك المشروبات الكحولية أو الممزوجة بالكحول .

ومن المميزات التي تطبع هذه المجموعة من الضرائب عدم انسجامها وضعف وتراجع حصيلتها وقصورها من الناحية التقنية والاقتصادية والاجتماعية ويظهر عدم الانسجام على الخصوص في كون بعض الضرائب المفروضة على هذا القطاع تعتبر عتيقة وبالية، رغم كونها تعتبر أساس ضبط المداخيل الخاضعة للضريبة، ونعني هنا الضريبة المهنية، بينما تعتبر الضرائب الأخرى حديثة جدا كالضريبة المفروضة على عوائد الاسهم وحصص المشاركة والدخول الماثلة، بينما النوع الثالث فيتمثل في الضريبة على الأرباح المهنية التي تعتبر من حيث النشأة متوسطة الحداثة لكنها من حيث التنظيم ضريبة عصرية.

وسنحاول من خلال هذه الفقرة استعراض حدود كل من الضريبة المهنية (أ) والضريبة على الأرباح المهنية (ب) ، والضريبة المفروضة على عوائد الاسهم وحصص المشاركة والدخول المماثلة (ج) .

(أ) : حدود الضريبة المهنية

(ب) : حدود الضريبة على الأرباح المهنية

(ج) : حدود الضريبة على عوائد الاسهم وحصص المشاركة والدخول المماثلة.

### أ – حدود الضريبة المهنية

رغم المقترحات التي طرحت خلال الاشغال التحضيرية لمعاهدة الجزيرة الخضراء، والتي كانت ترمي إلى إنشاء ضرائب تفرض على بعض أنواع التجارة والصناعة والمهن الحرة، لم تخضع الارباح المستمدة من هذه المصادر الاقتصادية لأية ضريبة على الدخل قبل سنة 1920 .

ولم تظهر الضريبة المهنية (الباتانتا) إلى حيز الوجود الا سنة 1920 بواسطة ظهير 9 أكتوبر 1920 ، حيث طبقت على الأشخاص الطبيعية والمعنوية، ايا كانت جنسيتها ، والتي تزاول مهنة أو صناعة أو تجارة في المغرب [1] . وبعد الاستقلال أعيد تنظيم الضريبة المهنية بظهير 30 دجنبر 1961 [2] ، الذي بسط من عناصر وعاء الضريبة ، وجعله يقوم على عنصرين أساسيين هما القيمة الإيجارية للأماكن التي تزاول فيها المهنة ، وعدد المستخدمين في المقاولة ، وذلك بالإضافة إلى بعض العناصر المميزة لبعض المهن مثل القوة المحركة. وقد أدخلت تعديلات كثيرة على أحكام الظهير السابق الذكر أهمها التعديل الوارد في القانون المالي لعام 1976 [3] الذي ألغى عنصر المستخدمين الذي كانت تؤسس عليه الضريبة.

لكن هذه الضريبة القديمة التي نشأت في فرنسا في فترة سابقة على الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ، والتي تم نقلها إلى المغرب في عهد الحماية الفرنسية لم تتكيف مع السياق الاجتماعي والاقتصادي الحالي [4] ، خصوصا وانها كانت تتطلب استقرار اقتصاديا واجتماعيا كاملا وادارة محكمة لم تكن عواملها قد اكتملت بعد في المغرب. فالتعديل الذي جاء به اصلاح 1961 والذي انصب بالأساس على السعر [5] لم يستطع أن يجعل من الضريبة المهنية ضريبة حديثة وملائمة للمهن المفروضة عليها .

---

1 - يعتمد تحديد الوعاء الضريبي على مجموعة من العلامات الخارجية المختلفة، وذلك بدلا من استعمال رقم الأعمال كعلامة خارجية للربح المحقق القائم على نظام الانتاجية وذلك احتراما لسرية الأعمال. انظر: ZEMRANI (B.A), op cite, p (24)

2 - الظهير الشريف رقم 442-61-1 بتاريخ 22 رجب 1381 موافق 30 دجنبر 1961، الجريدة الرسمية عدد 2567 بتاريخ 5 يناير 1962.

3 - أقر القانون المالي لسنة 1976 تعديل الضريبة المهنية بحذف سعر الضريبة المتعلق بعدد الأشخاص المستخدمين، والذي كان يتراوح بين ستة دراهم وأربعة وعشرين درهما في القائمة (أ) وبين عشرة دراهم وعشرين درهما في اللائحة (ب).

4 - ZEMRANI (A.B), Op cite, pp(75 - 76)

5 - تفرض الضريبة المهنية، حاليا بسعرين اثنين مع تحديد حد أدنى للضريبة، فهناك ضريبة نسبية على القيمة الكرائية الإجمالية العادية للأماكن والمواضع المستعملة لمزاولة المهنة، وذلك بناءا على تصنيف المهن في أحد الجدولين (أ) و (ب). ثم هناك سعر ضريبي متغير يطبق على بعض العناصر المميزة لمزاولة بعض المهن الواردة في الجدول (ب). أما الحد الأدنى للضريبة فنجده يختلف باختلاف المهن المدرجة في الجدولين(أ) و (ب) كما يختلف بحسب ما إذا كانت تزاول المهنة في دوائر الجماعات الحضرية أم في دوائر الجماعات القروية، كما يختلف الحد الأدنى بحسب عدد سكان الدائرة الحضرية التي تباشر فيها المهنة.

فضلا عن ذلك فان التطبيق المتوازي لكل من الضريبة المهنية (الباتانتا) والضريبة على الأرباح المهنية التي تعتبر ضريبة حديثة نسبيا شكل مصدرا لاختلال التوازن في مجال الضرائب على القطاع التجاري والصناعي .

أما على مستوى حصيلة الضريبة فقد اتسمت بالضعف وذلك لعدة أسباب من بينها على الخصوص تجميد أسعار الضريبة المهنية منذ سنة 1963 وتزايد نسبة التضخم، فبعد ماتبين للمسؤولين أن الضريبة المهنية تعرقل جهود التنمية التجارية والصناعية والمهن الحرة ، لجأوا إلى تجميد أسعارها سنة 1963 [1] . الشيء الذي أدى الى تجميد مداخلها ، ولم تتم منذ ذلك الحين أية إعادة تكييف جديدة لاسعار الضريبة مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وحاجة الدولة إلى المزيد من الموارد المالية .

من جهة أخرى عرف المغرب انطلاقا من عقد السبعينات تفاقم حدة التضخم الذي انعكس بطبيعة الحال على مجموع المداخيل الجبائية، ومنها على الخصوص الضريبة المهنية التي ظلت أسعارها مجمدة منذ 1963 .

تطور مداخيل الضريبة المهنية
1984 - 1964

الجدول رقم :8

| السنوات | 1964 | 1966 | 1969 | 1971 | 1973 | 1975 | 1978 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة المهنية (بالمليون درهم) | 40 | 44,5 | 55 | 70 | 80 | 105 | 135 | 195 | 140 | 270 | 290 | 350 |
| حصيلة الضريبة المهنية (بالمليون درهم) | 11,23 | 9,95 | 8,09 | 10,31 | 8,45 | 3,10 | 4,18 | 4,42 | 5,03 | 4,93 | 5,08 | 5,82 |
| حصيلة الضريبة المهنية (بالمليون درهم) | 2,81 | 2,89 | 2,16 | 2,39 | 2,27 | 1,40 | 1,20 | 1,40 | 1,45 | 1,34 | 1,34 | 1,55 |

المصدر : تركيب مستمد من قوانين المالية السنوية

وتظهر أسباب فشل الضرييبة المهنية في ضبط القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة من خلال النقائص التي تعتريها على عدة مستويات تقنية واقتصادية واجتماعية.

فرغم اتساع الضريبة المهنية إلا أنها تتسم بعدة نقائص ذات طابع تقني يرتبط بعضها ببعض، وتتمثل هذه الأسباب في التعقيد [2] ، وقدم القيم الكرائية ، والتفاوت بين المهن الناتج عن قدم التعريفات المطبقة .

1 - ZEMRANI (A.B), op cite, p(76)

2 - مصطفى الكثيري المرجع السابق، ص 56

ويظهر التعقيد من خلال أسلوب تحديد الوعاء ، وتحصيل الجباية، والمنازعات التي تثيرها بالمقارنة مع حصيلة الضريبة المهنية مما يجعلها غالية التكلفة بالنسبة للادراة الضريبية .

وإذا كان الهدف من الضريبة المهنية حسب البعض هو ضبط الانتاجية التجارية والصناعية والمهن الحرة [1] . فان الاعتماد على بعض المظاهر الخارجية لابراز الاختلاف الاقتصادي بين المهن لنقلها بعد ذلك إلى الميدان الجبائي لاتظهر بأنها كفيلة بالوصول إلى ضبط الانتاجية الحقيقية للمقاولة .

كما أن تصنيف مختلف المهن لايقوم على معايير علمية تتيح فرض الضريبة على الأرباح المحققة، ولكن على قرائن يمكنها أن تكون تعسفية بكشل واضح، وحيث يمكن لمكلفين إثنين بالضريبة المهنية أن يحققا أرباحا مختلفة جدا رغم أنهما يدفعان نفس القدر من الضريبة.

ويؤخذ على هذه الضريبة طابعها غير الاقتصادي نظرا للتأثير العقابي الذي تحدثه على استعمال وتجهيز المقاولات[2] ، فبينما كانت البطالة تعرف تفاقما كبيرا سواء في البوادي أو الحواضر، كانت التعرفة الثابتة للضريبة المهنية تحدد إلى غاية سنة 1975 بحسب عدد المستخدمين بمن فيهم طاقم الادارة ، وحيث كانت هذه التعرفة تغير حسب الجدول والطبقة هذا من جهة.

أما من جهة أخرى فيؤدي مجهود التحديث والتجهيز بالآلات ووسائل الانتاج حسب الفصل (6) من الظهير المؤسس للضريبة المهنية إلى خضوعها للأداء النسبي[3] وهو ما يعني تضريب القوة المحركة للمقاولة ، ففي هذه الحالة لاتستهدف الضريبة المقدرة الانتاجية ، كما يوهم بذلك النص الأساسي، وإنما يعاقب بدلا من ذلك وسائل الإنتاج .

وهكذا بدلا من تشجيع المقاولة على استخدام اليد العاملة والتجهيز عملت الضريبة المهنية على معاقبتها، وقد أدى وعي المسؤولين بهذه العواقب الوخيمة على الإقتصاد الوطني السائر في طريق النمو إلى تجميد سعرها سنة 1963 والذي جمد في المقابل حصيلتها .

وإذا كانت الضريبة المهنية تحدد بناء على مظاهر خارجية فإن ثمة ثلاث مظاهر تم الاعتماد عليها لتحديد السعر الضريبي فيما بعد، وهي القيمة الإيجارية للأملاك التي

---

1 - ZEMRANI (A.B), op cite p(74)
2 - Ibid, pp : (75 - 76)
3 - Ibid, pp : (74 - 75)

تزاول فيها المهنة، وعدد المستخدمين، وأخيرا بعض العناصر المميزة لمزاولة بعض المهن الواردة في الجدول (ب) .

وقد جاء قانون المالية لسنة 1976 لإلغاء عنصر عدد المستخدمين والاحتفاظ بعنصرين فقط ، فبخصوص عنصر القيمة الإيجارية نجد أن تحديده يتم إما عن طريق عقود الكراء أو عن طريق المقارنة أو عن طريق التقدير الاداري المباشر .

ففيما يتعلق بعقود الكراء، فإن التقدير لايمكنه أن يطابق الواقع، خصوصا وأن هناك دائما إمكانيات لجعل العقود الكرائية أقل مما هي عليه فعليا ، الشيء الذي يؤدي إلى عدم مقاربة حقيقية للمادة الضريبية، لهذا غالبا ما تتم معاينة النقص في فرض الضريبة .

أما فيما يخص المظهر الثاني من المظاهر الخارجية المعتمد عليها في تقدير الضريبة المهنية أي بعض العناصر المميزة لمزاولة بعض المهن الواردة في الجدول (ب)[1] ، فلا يمكنها أن تعكس لنا أهمية النشاط ولاحجم المادة الخاضعة للضريبة، مما يؤكد عدم نجاعة هذه المؤشرات كمنهج للتقدير، وهكذا نستخلص صعوبة ، ان لم نقل استحالة ، وجود تطابق كامل بين الظواهر الخارجية وقيمة المادة الضريبة .

كما لايستجيب هذا الأسلوب في التقدير لمطلب إعادة توزيع المداخيل[2] نظرا لكونه لايمس المقدرة التكليفية الحقيقية لبعض الممولين ، الشيء الذي يجعل من الضريبة أداة تعمق اللامساواة بين المكلفين. هذا بالإضافة إلى أن أي زيادة في عوامل الانتاج لدى المنشآت الصناعية داخل السنة لاتؤدي إلى تغيير في سعر الضريبة، مما يعني غياب المرونة عند استعمال طريقة المظاهر الخارجية، الشيء الذي يعرقل أية امكانية لمقاربة فعلية للدخول عند تزايدها. وهذا يعني وجود تفاوت فيما بين المنتفعين من هذه الثغرات والسلبيات.

### *ب – حدود الضريبة على الارباح المهنية*

ظهرت الضريبة على الأرباح المهنية لأول مرة في المغرب في 12 أبريل 1941 على شكل ضريبة مهنية إضافية (الباتانتا الاضافية) حيث كانت تستقي مصدرها من القانون الجبائي الفرنسي لسنة 1971، ولكن عدم أداء هذه الضريبة للمهمة المتوخاة منها رغم التعديلات المتكررة، أدى إلى انبثاق الضريبة على الأرباح المهنية في 22 يبراير 1954 ،

---

1 - Ibid, pp : (74 - 75)

2 - محمد سليم الورياكلي، حدود وإمكانيات إعادة توزيع الدخول عبر الإدارة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدارالبيضاء، أبريل 1986 ص 56.

وحيث دونت بعد الاستقلال بظهير 31 دجنبر 1959 [1] وتممها القانون الضريبي بتاريخ 20 دجنبر 1961 [2].

وتهم الضريبة على الرباح المهنية القطاعين الاقتصاديين الثاني والثالث، فهي تفرض على جميع الانشطة المهنية سواء كانت خاضعة للضريبة المهنية أم لا ، وقد كانت تستهدف هذه الضريبة خصوصا بعد التعديل الذي أدخل عليها سنة 1961 ضبط مداخيل الطبقة المتوسطة المشتغلة في التجارة والصناعة، والتي كانت تبدو حتى ذلك الحين اكثر تفضيلا، فأثناء الدراسات التمهيدية للاصلاح تم أحتساب الضغط الجبائي الذي كان يبرز ضغطا بنسبة 23,5٪ على الطبقة التقليدية و 11,5 ٪ فقط على الطبقة المتوسطة الأكثر أهمية من حيث العدد [3]. وقد ظهر هذا النظام تراجعيا لأن الملزمين الأقل يسرا كانوا خاضعين لعبء جبائي أكبر ، بينما 72 ٪ من الملزمين الخاضعين للضريبة على الارباح المهنية كانت لاتؤدي سوى 6٪ فقط من حصيلة الضريبة .

وتتمثل الأرباح الخاضعة لهذه الضريبة في ثلاثة أنواع هي :

1 - الأرباح الناتجة عن الانشطة التجارية والصناعة ؛

2 - الارباح الناتجة عن مزاولة المهن الحرة ؛

3 - طريقة تقدير الدخل الادنى . [4]

ورغم كون الضريبة على الارباح المهنية تعتبر الأكثر تقدما في المغرب لكونها تفرض على جميع الأنشطة المهنية سواء كانت تخضع للضريبة المهنية (الباتانتا) أم لا، إلا أنها ظهرت كضريبة رجعية غير عادلة فرضت بشكل ثقيل على الطبقة الوسطى المتعاطية للتجارة والصناعة ، وعلى الخصوص شرائح السكان الأكثر فقرا منهم.

---

1 - ظهير شريف رقم 1.59.430 بتاريخ 31 دجنبر 1959 بشأن تنظيم الضريبة المترتبة على الأرباح المهنية، الجريدة الرسمية عدد 2472 بتاريخ 11 - 3 - 1960.

2 - ظهير شريف رقم : 439 - 61 - 1 بتاريخ 22 رجب 1981 موافق 30 دجنبر 1961 بتغيير وتتميم الظهير الشريف الصادر في فاتح رجب 1379 الموافق 31 دجنبر 1959 بشأن تنظيم الضريبة المفروضة على الأرباح المهنية.

3 - مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص 58 .

4 - يؤكد صباح نعوش أن هذه الطريقة تعتبر طريقة ثالثة لتحديد الربح الخاضع للضريبة، ويطلق عليها الفصل 38 (المكرر ثلاث مرات) من الظهير المنظم للضريبة اسم الداخل السنوي الأدنى، حيث يعتبرها البعض، وكذلك الإدارة، خطأ، طريقة جزافية لتحديد الأرباح، وأطلقوا عليها اسم الجزاف الثاني. والواقع أنها طريقة تقديرية حسب المظاهر الخارجية. إن التقدير الجزافي يعتمد بالضرورة على عنصر من عناصر المادة الضريبية وهو رقم الأعمال كما رأينا، في حين أن طريقة الدخل الأدنى لا علاقة لها بأي عنصر من تلك العناصر، بل بسمة خارجية منفصلة عن الأرباح، وهي القيمة الكرائية للعقار الذي يمارس فيه المكلف مهنته. إنها طريقة مستقلة تماما عن طريقة الجزاف وتختلف عنها. انظر : صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، المرجع السابق ص (45) .

ولعل سبب الأهمية المالية للضريبة على الأرباح المهنية يعود الى كونها تقع على مصدر اقتصادي يشمل القطاع الثاني والثالث، فالتجارة والمهن الحرة هي الأنشطة الكثر تداولا في الحياة اليومية لكل مجتمع كيفما كان مستوى تقدمه، بينما تنشأ الصناعة وتنمو حسب الدرجة التي بلغها المجتمع من التقدم والرقي.

وإذا كانت أهمية مداخيل الضريبة على الأرباح المهنية شيئا طبيعيا أمام أهمية المصادر الاقتصادية لهذه الضريبة، فإن تقلص هذه المداخيل التدريجي وتراجعها يعتبر أمرا غير طبيعي، ولعل سبب عدم ادراك حصيلة هذه الضريبة مستواها الحقيقي في المغرب هو تفاقم التهرب الجبائي وتعدد الاعفاءات إضافة إلى أن هناك حصة مهمة من هذه الضريبة تمول من خلال مدفوعات بعض المؤسسات العمومية كالمكتب الشريف للفوسفاط.

وفيما يلي تطور حصيلة اللضريبة على الرباح المهنية منذ سنة 1964 .

تطور الضريبة على الأرباح المهنية

1984 - 1964

الجدول رقم : 9

| السنوات | 1964 | 1965 | 1968 | 1971 | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1980 | 1982 | 1984 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة على الأرباح المهنية (بالمليون درهم) | 216 | 123 | 377 | 440 | 470 | 1.710 | 2.850 | 2.400 | 1.639 | 2.600 | 3.118 | 2.950 |
| النسبة إلى الضرائب المباشرة ٪ | 60,6 | 55,5 | 64,5 | 64,8 | 48,1 | 78,9 | 84,2 | 79,8 | 66,0 | 59,0 | 56,9 | 49,0 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | 15,2 | 12,2 | 19,3 | 15,0 | 13,3 | 32,7 | 38,0 | 31,5 | 19,7 | 18,7 | 15,4 | 13,1 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

نلاحظ من خلال الجدول أهمية الضريبة على الارباح المهنية واتجاهها التراجعي، وكذا ارتباط مداخيل الضريبة بمدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط، حيث إرتفعت سنتي 1974 و 1975 إلى أقصى حد لها بناءا على ارتفاع مداخيل الفوسفاط المترتب آنذاك عقب الصدمة البترولية العالمية الأولى سنة 1973 ، كما نلاحظ انخفاض مداخيل الضريبة تدريجيا نتيجة تقلص مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط.

وتعود أسباب فشل الضريبة على الأرباح المهنية إلى عدة عوامل متداخلة، بعضها تقني والبعض الاخر اقتصادي واجتماعي، وتشكل هذه العوامل نقائص تحبط أهداف

هذه الجباية كأداة توجيهية سياسية فعالة للأنشطة التجارية والصناعية والمهن الحرة، وسنحاول فيما يلي استعراض بعض النقائص :

تعتمد الضريبة على الأرباح المهنية على ثلاث أساليب في التقدير هي كل من أسلوب التقدير الجزافي وأسلوب التقدير الفعلي وأسلوب المظاهر الخارجية ( أو الحد الادنى). ففيما يتعلق بنظام التقدير الجزافي[1] نجده يقوم على مجرد الضن ولهذا فهو أسلوب تقريبي فقط، الشيء الذي يؤدي إلى تقدير سيء للمادة الخاضعة للضريبة .

أما فيما يخص نظام التقدير الفعلي[2] ، والذي يطبق بشكل إجباري على المؤسسات الحاصلة على إمتياز عام والشركات المتمتعة بالشخصية المعنوية كشركات المساهمة والتوصية، وعلى الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم نسبا معينة، والمطبق اختياريا على المموليين الذين يبدون رغبتهم في ذلك حتى ولو لم تتوفر الشروط السابقة، لأنه يقارب الدخول مقاربة أكثر علمية ومعقولية، وبالتالي يستطيع في حالة ضبطه، أن يعكس المقدرات التكليفية الحقيقية للممولين، وخصوصا إذا ما كانت الأسعار التصاعدية، تصاعدية بالفعل ومطبقة في الواقع، إلى جانب توفر مراقبة صارمة ومنظمة.

لكن القانون المالي التعديلي لسنة 1971 [3] ، قرر تطبيق التقدير الجزافي على الشركات إذا ما كانت لاتتوفر على حسابات منتظمة ومضبوطة، وهذا الامر يعتبر تراجعا عن مبدأ تطبيق نظام التقدير الفعلي على الشركات ولايظهر أن هناك مبرر معقول لهذه الامكانية حيث يمكن توظيف احصائيين ومحاسبين من قبل الشركات لضبط حساباتها.

ومن جهة أخرى، نلاحظ أن المهن الحرة، والتي تحقق أرباحا مهمة لاتخضع لنظام التقدير الفعلي، نظرا لان التصريحات المقدمة من قبل دويها لاتتجاوز الحدود المتعلقة بالتضريب الجزافي، وبالتالي تظل دخول هذه الفئات تخضع لضعف ونقص في فرض الضريبة عليها.

إن طريقة التقدير الفعلي للأرباح بإمكانها التوصل إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة[4] إلا أنها تتطلب نفقات ادارية كبيرة، نظرا لما تتطلبه من مراقبة ادارية محكمة، فيجب أن تكون الإدارة الجبائية على درجة عالية من الكفاءة اللازمة لاكتشاف مواطن

1 - ZEMRANI (A.B), op cite p (79)
2 - Ibid, p (81)
3 - محمد سليم الورياكلي، المرجع السابق ص 57
4 - صباح نعوش، المرجع السابق ص 128

التهرب الضريبي، أضف إلى انها لاتصلح كذلك في الكثير من المهن التجارية الصغيرة التي يمارسها عادة أشخاص لايعرفون القراءة والكتابة خاصة في دولة نامية كالمغرب.

إن الإدارة تقدر الأرباح المهنية عن طريق المحاسبة عندما يتعلق الأمر بشركة أو بأفراد يخضعون بصورة اختيارية أو اجبارية للتقدير الحقيقي للأرباح، بيد ان المكلفين لايعتبرون هذه المحاسبة اداة لادارة مشاريعهم بقدر مايعتبرونها واجب غير مرغوب فيه تارة ووسيلة للتهرب من الضريبة تارة أخرى.

ولقد دلت الكثير من الدراسات على أن المشاريع لاتذكر في حسابتها القواعد التي اعتمدت عليها في حساب كل عملية من عملياتها المتعلقة بالاندثار أو بالاحتياط أو بالمصاريف المختلفة[1] .

ومما لاشك فيه أن عدم وجود مثل هذه القواعد لايسمح حتى للمتطلعين على خبايا المحاسبة، التعرف بدقة على صحة المعلومات الواردة في الوثائق الحسابية للمشروع. ويلاحظ من جانب آخر أن بعض المشاريع تقوم بتأجيل اندثار أدواتها ومعداتها في فترة الخسارة، علما أن هذه الأدوات والمعدات قد تكون غير موجودة أساسا، وقد تبلغ الفوضى في بعض المشاريع إلى درجة تؤدي بنتائج سيئة على المشروع نفسه، كأن يلتزم بنفقة معينة خلال سنة معينة دون ذكر هذا الالتزام في الموازنة. كل هذه الأمور وغيرها تقود إلى استحالة التعرف على المركز الحقيقي للمشروع .

أما بالنسبة لطريقة المظاهر الخارجية (أو الحد الأدنى)، فإذا كانت تعتبر سهلة التطبيق من الناحية الادارية ولاتتطلب نفقات كبيرة، إلا أنها غير دقيقة في تحديد الدخول بسبب اعتمادها على القيمة الكرائية للعقار الذي يمارس فيه المكلف مهنته [2]، الأمر الذي يقود في كثير من الأحيان إلى خضوع مكلفين متساويين في مقدرتهم الاقتصادية لاعباء ضريبية مختلفة نتيجة لاختلاف القيمة الكرائية فقط. أضف إلى أن هذه الطريقة تجعل مردودية الضريبة ضعيفة المرونة لاتستجيب للحالة الاقتصادية (كساد، تضخم) إضافة إلى أنها تجعل المكلف يدفع الضريبة حتى في حالة خسارته.

وحول إمكانيات التهرب من الضريبة على الأرباح المهنية يفيدنا الفصل46 من الظهير المؤسس للضريبة، على أن كل شخص ظهرت مشاركته في عملية تدليس تستهدف اخفاء أرباحه المهنية للتملص من أداء الضريبة أو ساعد أو حرض على تنفيذ هذا التدليس يصبح خاضعا لغرامة تساوي على الأقل 500 درهم، وفي أقصى الحالات ثلاث مرات مبلغ الضريبة المتملص منها.

9 - المرجع السابق

10 - المرجع السابق، ص 128

لكن رغم هذا الفصل فإن تطبيق القانون نفسه يترك المجال مفتوحا بشكل واسع لاخفاء المادة الخاضعة للضريبة، فالضريبة على الارباح المهنية تفرض حاليا بمعدلات مرتفعة نسبيا، غير أن المشكل يتطلب معرفة المدلول الحقيقي للمعدلات إذا كانت الأرباح تقوم على قاعدة تخضع لتصريحات خاطئة.

وإذا كانت تقنيات التهرب الجبائي كما هو الشأن في أغلب الدول السائرة في طريق النمو تعتبر بدائية وتقليدية حسب تعبير كوسن[1]، إلا أنها تنجح في عملياتها بشكل كافي نظرا لسوء المراقبة، وهكذا تكون أرقام الأعمال المصرح بها في أغلب الاحيان أرقام غير صحيحة، فهناك 20٪ من هذه التصاريح تكون صادقة بينما 80 ٪ منها غير صادقة.

ورغم هذا الطابع التقليدي للتهرب فهو يتخذ عدة أنواع ، فهناك مثلا إخفاء المادة الخاضعة للضريبة عن طريق التقليص من حجم الارباح [2] ، فالمتملص يلتجأ في الغالب إلى البيع بدون فواتير الشيء الذي يجعله يتملص من ضريبتين اثنتين هما الضريبة على رقم الاعمال والضريبة على الأرباح المهنية.

هناك كذلك أشكال التملص القانوني ، غير أنها نادرة، وفي هذا الاطار نجد ان الحسابات تكون جيدة في الظاهر ، غير ان التملص يكمن في صورية الوضعية القانونية. ثم هناك أسباب غير قانونية تفسر أكثر التهرب الجبائي كالتهرب عن طريق الرشوة مثلا .

كما أن عدم استعمال أسلوب المظاهر الخارجية للثروة كوسيلة تكميلية لربط الضريبة يشجع عملية التهرب الجبائي، فيمكن أن يخضع مكلف يمارس مهنة حرة ، ويحقق دخل سنوي ملائم جدا لضريبة جزافية ، وذلك رغم عدم التلائم الواضح الموجود بين عناصر أسلوب حياته والدخل المصرح به .

أمام هذه الوضعية يصبح المعدل الاقصى أي 48 ٪ لايعني شيئا مادام ضعف الضريبة يترتب عند القاعدة الخاضعة لضريبة. كما أن الدولة لاتبدي أي ارادة عقابية حقيقية لمواجهة هذا التهرب الذي يعم أصحاب المداخيل المتوسطة والكبيرة. ولعل السبب الكامن وراء ذلك هي الرغبة في تشجيع تراكم رأس المال الخاص الانتاجي على حساب العمل المأجور والمالية العامة.

---

1 - NGAOSYVATHN(PH), La fraude fiscale dans les Etats du tiers Monde, problèmes économiques, n° 1414, du 19 mars 1975, documentation française p : (67)

2 - ZEMRANI (A.B), op cite p (84)

### (ج) - حدود الضريبة على عوائد الاسهم وحصص الشركاء والدخول المعتبرة في حكمها

لم تكن عوائد الاسهم وحصص الشركاء والدخول المعتبرة في حكمها قبل سنة 1973 تمثل مصادر للضريبة، وقد حاول القانون المالي لسنة 1973 وضع ضريبتين اثنتين تقعان على مصدرين متقاربين للضريبة هما كل من محصولات توظيفات رؤوس الأموال ذات الدخل القار ، ومحصولات الأسهم أو حصص المشاركة والمداخيل المماثلة.

لكن سرعان ماظهرت صعوبة فرض الضريبة على محصولات توظيفات رؤوس الأموال ذات الدخل القار لأسباب اقتصادية على الخصوص ، تتمثل في كون هذه الضريبة تعاقب وتحبط كل محاولة لتكوين رؤوس الأموال أو الادخار الذي يعتبر شرطا ضروريا لكل مجهود استثماري. هذا فضلا على مقاومة أصحاب الثروات لها خوفا من احداث نقص في مدخراتهم، وقد أدى بهذه الحقيقة الى إلغاء هذه الضريبة بعد مرور ستة أشهر على تطبيقها وذلك بمقتضى الفصل 5 من القانون المالي التعديلي لقانون المالية لسنة 1973 .

أما بالنسبة للضريبة المفروضة على محصولات الأسهم أو حصص الشركاء والمداخيل المماثلة، فقد ظهرت عند تطبيقها مجموعة من النقائص، أدت إلى إعادة النظر فيها وتعديلها سنة 1978 . فقد أنشأت لأول مرة بمقتضى الفصل 11 و 12 من القانون المالي لسنة 1973 ، وهي لاتهم سوى الأشخاص المشاركين في أرباح الشركات عند توزيع حصصها . وكان الدافع لإنشاء هذه الضريبة هو إكراه الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على كشف المداخيل المنبثقة عن محصولات الأسهم أوحصص الشركاء والمداخيل المماثلة ، إما في المساهمة التكميلية وإما في الضريبة على الارباح المهنية[1] .

وقد حدد الفصل 11 من القانون المالي لسنة 1973 المتعلق بإنشاء هذه الضريبة معدلات مهمة لحسابها. فمن جهة هناك المعدل الاقصى للمساهمة التكميلية فيما يتعلق بالأشخاص الذاتيين المقيمين في المغرب ( أي 30 ٪ ) ، ومن جهة أخرى هناك المعدل الأقصى للضريبة على الأرباح المهنية فيما يتعلق بالشركات المقيمة في المغرب (أي 48 ٪)، وأخيرا بمعدل (25٪) فيما يتعلق بالأشخاص الذاتيين والشركات غير المقيمة .

---

1 - BOUMLIK (M), op cit, p(166) et suivant

ومع ذلك إذا كان المستفيذ شخصا ذاتيا أو معنويا ينتمي إلى دولة أبرمت مع المغرب اتفاقية جبائية، فإن هذا المعدل يخفض إلى المعدلات المحددة في الاتفاقية المتعلقة بها.

وقد ظهرت المعدلات السابقة ثقيلة جدا على المكلف المتوسط وعلى الخصوص على المكلف الصغير، كما ظهر نوع خاص من التهرب الجبائي بين الأشخاص الذاتيين، فالمكلف الحائز على سهم للحامل والذي يتقاضى مداخيل مرتفعة. يسعى إلى التملص من هذه الضريبة ومن المساهمة التكميلية من خلال احلال الغير محله في استيلام مداخيل أسهمه، شرط أن يكون ذلك الغير لايتوفر على دخل سنوي يبلغ الحد الأدنى الخاضع للضريبة، وهو مبلغ 20.000 درهم [1] فبهذه الطريقة يحصل هؤلاء مداخيل الاسهم دون أداء ضريبتان هما الضريبة على عوائد الاسهم والمساهمة التكميلية .

ورغم كون معدلات الضريبة تظهر مرتفعة فإن حصيلتها كانت ضعيفة جدا، وذلك أولا لامكانية كل مستفيذ مقيم في المغرب أن يعفى من أداء الضريبة عندما يكشف عن هويته للمدين أو للمؤدي، وثانيا إلى تفشي ظاهرة التهرب من هذه الضريبة مع صعوبة مراقبتها كاستبدال الأشخاص المستلمون لمداخيل الاسهم في حالة وجود أسهم لحاملها.

تطور حصيلة الضريبة على عوائد الأسهم

وحصص الشركاء والدخول المماثلة ( 1974 - 1977)

الجدول رقم : 10

| السنوات | حصيلة الضريبة على عوائد الأسهم وحصص الشركاء والدخول المماثلة بالمليون درهم | النسبة إلى مجموع الضرائب المباشرة (٪) | النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية (٪) |
|---|---|---|---|
| 1974 | 15 | 0,69 | 0,28 |
| 1975 | 25 | 0,73 | 0,33 |
| 1976 | 35 | 1,16 | 0,46 |
| 1977 | 40 | 1,61 | 0,48 |

المصدر تركيب مستمد من قوانين المالية السنوية

بناءا على ماسبق تدخل المشرع لإصلاح هذه الضريبة بمقتضى الفصل 4 من القانون المالي لسنة 1978 [2]، حيث تم استبدال ضريبة 1973 بضريبة أخرى تحمل نفس الإسم،

1 - Ibid,

2 - انظر القانون المالي لسنة 1978

وذلك كما لو كان الأمر يتعلق بضريبة جديدة ، وفي الواقع يتعلق الأمر بنفس الضريبة مع بعض التعديل الذي مس أساسا معدل الضريبة والاجراءات التطبقية للتحصيل وتعزيز المراقبة.

ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن الضريبة على محصولات الأسهم أو حصص الشركاء والمداخيل المماثلة لاتشكل ضريبة خاصة بل تظهر كتسبيق على المساهمة التكميلية أو الضريبة على الأرباح المهنية ، وذلك حسب الشخصية القانونية للمستفيذ.

وتتمثل المادة الخاضعة للضريبة في :

1 - الأرباح وجميع المداخيل الأخرى الناتجة عن الأسهم كيفما كان نوعها، وحصص التأسيس وكذا الفوائد والأرباح المترتبة على حصص الفوائد أو التوصية ؛

2 - جميع الأجور التي تكتسي صبغة مساهمة في الأرباح، والتي يتوقف منحها على توزيع الأرباح ولاسيما الحصص النسبية ؛

3 - الأرباح التي تكتسبها في المغرب مؤسسات شركات يوجد مقرها بالخارج إذا كانت هذه الأرباح توضع رهن إشارة الشركات المذكورة في الخارج .

وقد تم توحيد معدل الضريبة في 25٪ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين ، ويمكن تكييف هذا المعدل مع المعدل الموضوع بمقتضى اتفاقية إذا كانت موجودة .

كما أصبح الاقتطاع إجباريا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وذلك لحصر مظاهر التهرب الجبائي، ومع ذلك فإن الضريبة تحجز عند المنبع من طرف الشركات الموزعة ، والمؤسسات المالية المقبولة ، والمحصولات المؤادة لجميع الأشخاص الطبيعيين القاطنين بالمغرب . أما الإسترجاع فيرتبط بتقديم تصريح عن المساهمة التكميلية التي تتضمن المحصولات التي كانت محلا للاقتطاع .

كما تم تعزيز إجراءات المراقبة فيما يتعلق بالشركات والأشخاص المعنوية الأخرى التي لها مقر اجتماعي بالمغرب، وتعتبر في حالة إعفاء من الضريبة عندما تخفي شخصيتها عن الشركة الموزعة للمحصولات أو عند المنظمة المؤدية ، بشرط تقديم شهادة ملكية الأسهم . ولعل هذا الاجراء بإمكانه ان يقطع الطريق على التهرب المتمثل في حيازة سندات لحاملها .

إن الحجز عند المنبع الذي كان مطبقا على الأشخاص الذاتيين المقيمين بمعدل 25٪ كان كثيرا مايتعرض للإنتقاد، بحيث اعتبر كما لو كان هو السبب في انخفاض المعاملات بالقيم المنقولة في بورصة الدار البيضاء [1] .

وقد تحرك المشرع على إثر هذه الانتقادات من خلال تقريره إلغاء الحجز عند المنبع انطلاقا من فاتح يناير 1982 بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المقيمين الذين يقدمون بطاقة التعريف الوطنية أو بطاقة الأجنبي إلى الشركة الموزعة أو إلى المنظمة المؤدية المتصرفة لحساب هذه الأخيرة .

ويمكن القول ان إعفاء عددا من المكلفين الخاضعين للضريبة خصوصا سنة 1982 قد كرس ضعف مداخيل هذه الضريبة .

تطور حصيلة الضريبة على عوائد الاسهم وحصص الشركاء

والدخول المماثلة ( 1978 - 1984 ).

الجدول رقم : 11

| السنوات | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة على عوائد الأسهم وحصص الشركاء والدخول المماثلة (بالمليون درهم) | 90 | 90 | 90 | 100 | 60 | 50 | 50 |
| النسبة إلى مجموعة الضرائب المباشرة ٪ | 2,79 | 2,60 | 2,04 | 2,09 | 1,09 | 0,87 | 0,83 |
| النسبة إلى مجموعة المداخيل الجبائية ٪ | 0,80 | 0,75 | 0,64 | 0,60 | 0,29 | 0,23 | 0,22 |

المصدر : تركيب شخصي انطلاقا من قوانين المالية السنوية .

إن تدابير تقوية المراقبة الهادفة إلى الحد من الغش الضريبي تبدو متواضعة بالنسبة للأشخاص المعنوية التي تتوفر على مقر اجتماعي بالمغرب، وبالنسبة للشركات الأجنبية الممثلة بمؤسسة بالمغرب ، وذلك على الأقل عند الرجوع إلى روح النص .

فإذا ما أطلعنا على الحيل والأساليب الملتوية التي تستعملها الشركات ولاسيما فروع الشركات الأم الأجنبية أو المتعددة الجنسيات سواء على طبيعة الاسهم أو الحصص الاجتماعية وتشخيص حامليها، أو على صعيد تخصيص وتوزيع عوائد الاسهم أو الدخول المماثلة ، لأدركنا محدودية الأثر الحقيقي للترتيبات المتخذة وفعاليتها [2] .

1 - BOUMLIK (M), op cit, p (166) et suivant

2 - مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص 78 .

فكيف يمكن الالمام بالعوائد الخاضعة لهذه الضريبة التي تحصل عليها شركات مقيمة بالمغرب، ومهما كان منبع هذه العوائد ، ومكان تحصيلها وكذا بكل العوائد ذات المنبع بالمغرب أو المحصلة به من طرف شركات أجنبية ؟ وستبين حقيقة الأحداث إلى أي مدى وفي أية حدود يمكن أن تكون لهذا التشريع الضريبي اثار عكسية .

## خلاصة التحليل

نستخلص مما سبق أن الجباية المفروضة على القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة تعرف مشاكل مالية واقتصادية واجتماعية وتقنية تقلص من مدى فعاليتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية . فالضريبة المهنية (الباتانتا) تتسم بقدمها وتعقيدها وعدم ملائمتها للسياق الاجتماعي والاقتصادي الحالي، كما لاتتماثل مع الضريبة على الأرباح المهنية التي تعد ضريبة عصرية لولا النقائص التي تعتبرها على المستويات التقنية والاقتصادية والمالية ، أما بالنسبة للضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المماثلة فتبقى ضريبة حديثة مقيدة بعدة اعتبارات، أهمها امكانيات التهرب المتاحة وضعف أسعارها والخوف من أن تعرقل المعاملات بالأسهم .

## 3 - جباية المرتبات والأجور والجباية التكميلية

نستعرض من خلال هذا المحور حدود نوعين من الجباية المفروضة على الدخل، فهناك النوع الأول ويتعلق بجباية المرتبات والأجور التي تعتبر جباية نوعية على الدخل ، ذات الطابع الاجري ، حيث تجد في المرتبات والاجور والمعاشات والمداخيل العمرية، مصدرا اقتصاديا ثابتا يضمن للخزينة العامة مردودية منتظمة ومتزايدة، الشيء الذي جعلها تعتبر من أهم الجبايات المباشرة على الاطلاق.

أما النوع الثاني من الجباية فيتعلق بجبايتين تكميليتين تتمثل في كل من المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين والمنشأة سنة 1972 ، والتي عدلت بمقتضى القانون المالي لسنة 1978 ، وهي تهم كل من الدخول الكرائية والارباح المهنية، والمرتبات والجور ، ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

ثم في واجب التضامن الوطني الذي تأسس لأول مرة سنة 1979 ، وأعيد تنظيمه سنة 1980 ، والذي أصبح يفرض على جميع المرتبات والأجور والارباح المهنية والموارد الكرائية في العقارات المؤجرة، والقيم الكرائية في العقارات المخصصة للسكنى الرئيسية، والدخل الإفتراضي للأراضي غير المبنية الواقعة داخل الجماعة الحضرية والدوائر المحيطة بها .

ورغم الإختلاف القائم بين هذين النوعين من الجباية إلا أن نقطة الإلتقاء تتمثل في العبء الجبائي الثقيل الذي تشكله على ذوي المداخيل المحدودة المتمثلة في المرتبات والأجور والمداخيل العمرية، فهذه المداخيل دون غيرها تتحمل المجهود الجبائي الأكبر والذي تكرسه الضرائب غير المباشرة على الإستهلاك وهذا على خلاف الفئات الاجتماعية والاقتصادية الأخرى التي رأينا من خلال ما سبق الامتيازات التي تحضى بها في ظل النظام الجبائي القائم منذ الإستقلال .

(أ) : حدود الضريبة على المرتبات والأجور

(ب) : حدود الجباية التكميلية .

## أ – حدود الضريبة على المرتبات والأجور

تصنف الضريبة على المرتبات والأجور من حيث حصيلتها المالية في المرتبة الثانية بعد الضريبة على الأرباح المهنية ، وذلك في اطار الضرائب المباشرة وينظمها حاليا الظهير رقم : 1 - 58 - 368 المؤرخ في 7 يناير 1959 .

وكان تأسيس الضريبة على المرتبات والأجور لأول مرة بشكل مؤقت وذلك في بداية الحرب العالمية الثانية بواسطة ظهير 31 مارس 1939 استجابة للظروف المالية الجديدة التي نشأت بسبب الحرب [1] ولتعويض النقص الحاصل في كل من موارد الرسوم الجمركية والضرائب الداخلية على الاستهلاك الناتج عن التضييق على المبادلات التجارية. وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية تم الاحتفاظ بالضريبة على المرتبات والأجور حيث تم ادخالها بصفة نهائية في اطار الضرائب على الدخل المغربية .

وتطبق هذه الضريبة حاليا على المرتبات العامة والخاصة وعلى التعويضات والمكافآت ذات الطابع الأجري، وعلى المعاشات والمداخيل العمرية، وعلى جميع الامتيازات العينية أو النقدية المخولة لمستفيدين كتكملة للراتب.

وتفرض الضريبة على المرتبات والأجور بناء على جدول تصاعدي على أساس الشرائح[2] حيث يتيح ذلك التخفيف من العبء الجبائي على ذوي المداخيل الضعيفة

-1 ZEMRANI (A.B), op cit (26)

2- كانت أسعار الضريبة على المرتبات و الأجور إلى حين اعتماد القانون المالي لسنة 1979 تتراوح بين 6 و 36 ٪ مع تحديد حد أدنى غير خاضع للضريبة يبلغ 3.000 درهم وقد أتاح القانون المالي لسنة 1979 رفع الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة إلى مبلغ 6.000 درهم وإعادة تكييف جدول الأسعار، بحيث يؤدي إلى تخفيف العبء الجبائي على الشرائح الأولى، وتشديد التصاعدية على الشرائح العليا.

والمتوسطة. ولعل هذه الشخصنة التي تتسم بها هذه الضريبة تستجيب لمتطلبات العدالة بناء على معايير اجتماعية وعائلية .

وتخصص حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور بمجموعها للميزانية العامة للدولة. وتتسم بانتاجية مرتفعة حيث لم تتوقف مردوديتها عن التزايد منذ تأسيسها. وحاليا يضم القطاع الذي تفرض عليه الضريبة على المرتبات والأجور حوالي 45٪ من مجموع السكان النشيطين[1] بما فيها 37,2٪ من المأجورين، ولازالت هذه النسبة في تزايد مستمر.

وتعتبر الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة حقيقة وتصاعدية يتم تحصيلها أساسا عن طريق الحجز عند المنبع. فالضريبة على المرتبات والأجور المغربية تشبه الضريبة النوعية القديمة التي كانت تطبقها فرنسا[2] .

وقد أدى الاقتطاع عند المنبع إلى تحويل الضريبة على المرتبات والأجور الى إقتطاع دوري، حيث ساهمت هذه التقنية في الزيادة بنسبة كبيرة في حصيلتها، وتجدر الإشارة إلى أن المعدل الأقصى للضريبة قد انتقل من 14٪ سنة 1959 إلى 25٪ سنة 1964 إلى 30 ٪ سنة 1966 إلى 36٪ سنة 1969 إلى 44٪ سنة 1979 ومنذ القانون المالي لسنة 1982 بلغ هذا المعدل 60 ٪[3] !

وتعتبر الضريبة على المرتبات والاجور الضريبية المغربية الوحيددة التي تأخذ بعين الاعتبار جميع الظروف الشخصية للمكلف[4] لأنها إضافة إلى أسعارها التصاعدية، تمنح اعفاء للمكلف بسبب زواجه بمبلغ 2400 درهم سنويا وبسبب إعالته للأطفال بمبلغ 1200 درهم سنويا عن كل طفل ، دون تحديد لعددهم، في حين هناك ضرائب

---

1 - ZEMRANI (A.B), op cit, p(90)

2 - Ibid

3 - بعد طرح الإعفاءات الضريبية تقوم الإدارة الجبائية بتطبيق الأسعار الضريبية على المرتب الصافي، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، تتصاعد أسعار الضريبة على المرتبات والأجور وفقا للشرائح التالية : إعفاء الشريحة الأولى من الدخل التي تصل إلى 6.000 درهم، من 6.000 درهم إلى 21.000 درهم 12٪، من 21.000 درهم إلى 36.000 درهم 17.5٪، من 36.000 درهم 60.000 درهم 30٪ من 60.000 درهم إلى 90.000 درهم 36٪ من 90.000 درهم إلى 120.000 درهم 40٪، من 120.000 إلى 200.000 درهم 45٪ من 200.000 درهم إلى 300.00 درهم 52٪، ما يزيد على 300.000 درهم 60٪.

هناك حالات خاصة تطبق عليها الأسعار النسبية التالية : 45٪ بالنسبة للمبالغ المدفوعة من منشآت لأشخاص دون أن يكونوا من عمالها أو موظفيها، 17,5٪ بالنسبة للمبالغ المدفوعة من قبل منشآت التعليم العمومي والخاص أو التكوين المهني لرجال التعليم الذين لا يشكلون جزءا من الموظفين الدائمين لتلك المنشآت انظر : صباح نعوش المرجع السابق، ص 31.

4 - المرجع السابق ص 23.

لاتعرف اعفاءات عن الزوج كالضريبة على الأرباح المهنية وبعض الضرائب الأخرى التي تحدد الإعفاءات عن الأولاد بعدد معين كالضريبة الحضرية مثلا التي تحدد هذا الاعفاء في أربعة أولاد.

ولعل السمة الأساسية المميزة لهذه الضريبة في إستنادها إلى قاعدة الحجز عند المنبع كقاعدة عامة الأمر الذي يترتب عنه نتائج مهمة، منها خضوع المكلف لأعباء ضريبة أشد نسبيا من تلك التي يخضع لها مكلف آخر في ضريبة أخرى [1] كما أن تحصيل الضريبة لايتم في نهاية السنة كما هو الحال في الضريبة على الأرباح المهنية، بل عند حصوص المستفيذ على أجره اليومي أو الأسبوعي أو الشهري أو الفصلي.

وتعرف حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور تزايدا نسبيا يفوق نسبة الزيادة التي تعرفها أية ضريبة أخرى، فبينما لم تزدد حصيلة الضرائب المباشرة مثلا سنة 1983 قياسا بسنة 1982 الا بنسبة 4,1٪ في حين أن نسبة الزيادة في الضريبة على المرتبات والأجور لنفس لسنة بلغت 18,5٪ أما الضريبة على الأرباح المهنية والتي لم تبقى أهم ضريبة مباشرة من حيث الحصيلة فقد عرفت سنة 1983 انخفاضا بنسبة 0,8 ٪.

تطور حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور.

1984 - 1964

الجدول رقم : 12

| السنـوات | 1964 | 1965 | 1968 | 1970 | 1973 | 1975 | 1977 | 1979 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور بالمليون درهم | 55 | 68 | 100 | 132 | 220 | 260 | 500 | 850 | 1.140 | 1350 | 1.600 | 1.800 |
| النسبة إلى الضرائب المباشرة ٪ | 15,44 | 20,6 | 17,13 | 18,89 | 22,52 | 7,68 | 20,14 | 24,61 | 23,90 | 24,65 | 28,.0 | 29,94 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية | 3,87 | 4,55 | 5,14 | 4,95 | 6,24 | 3,47 | 6,02 | 7,08 | 6,89 | 6,70 | 7,44 | 8,00 |

المصدر : تركيب شخصي انطلاقا من قوانين المالية السنوية

ونلاحظ من خلال هذا الجدول التطور الكبير الذي عرفته الضريبة على المرتبات والأجور مقارنة بالتطور الذي تعرفه الضرائب المباشرة الأخرى، أما بالنسبة للتقلص

1 - تعتبر معدلات الضريبة على المرتبات والأجور قاسية بالمقارنة مع معدلات الأنواع الأخرى من الجباية المباشرة فدخل متواضع يبلغ 4200 درهم للسنة ( 400 درهم في الشهر) سيخضع لاقتطاع بنسبة 5 ٪ إذا كان ربحا تجاري، و 6٪ إذا كان أجرا، وإذا أخذنا في المقابل دخلا أكثر ارتفاعا يبلغ 360.000 درهم في السنة بمعنى 30.000 درهم في الشهر، فإن هذا الدخل سيخضع لعبء جبائي بنسبة 30٪ إذا كان أجرا و 25٪ إذا كان لسهم في البورصة، و 18٪ إذا كان ربحا فلاحيا و 15٪ إذا كان ربحا عقاريا.

الذي يظهر في نسب هذه الضريبة إلى مجموع الضرائب المباشرة خلال عقد السبعينات، فكان سببه التضخم الكبير الذي عرفته الضريبة على الأرباح المهنية نفس الفترة ( 1975 - 1976) نتيجة تزايد مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط.

إن أسلوب الحجز عند المنبع الذي يعتبر غير مؤلم للمكلف أتاح للادارة الجبائية المغربية أن تزيد بدون توقف من حصيلة الضريبة على المداخيل الأجرية، وذلك من دون اثارة أي رد فعل[1]، فالحصة الأكبر من هذه الضريبة يتحملها المأجورون الأميون والموظفون المتوسطون المتوفرون على مداخيل متواضعة جدا وذلك بالمقارنة مع باقي أنواع المكلفين وعلى الخصوص مع مكلفي القطاع الفلاحي والعقاري والتجاري والصناعي والمهن الحرة، والذين يعتبرون خاضعين لأسعار ضريبية ضعيفة إضافة الى الامكانيات المتاحة لهم للتهرب الجبائي.

### ب – *حدود الجباية التكميلية*

تتكون الضرائب المباشرة في المغرب من ضرائب نوعية على مصادر الدخل ومن ضرائب تكميلية تتمثل في كل من المساهمة التكميلية على الدخل الاجمالي للأشخاص الذاتيين ومن واجب التضامن الوطني. وقد أدى إدخال هذه الضرائب التكميلية حيز التنفيذ سنة 1972 وسنة 1980 إلى تحول النظام الضريبي المغربي من نظام بطابق واحد والمتمثل في النظام الضريبي النوعي الى نظام بطابقين اي بإظافة الضرائب التكميلية. ونتناول هذه الضرائب التكميلية من خلال نقطتين اثنتين .

ب – 1 : المساهمة التكميلية على الدخل الكلي للاشخاص الذاتيين

ب – 2 : واجب التضامن الوطني.

#### ب – 1 – *المساهمة التكميلية على الدخل الكلي للأشخاص الذاتيين*

أنشأ القانون المالي لسنة 1972 ضريبة جديدية تدعى المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين لتقوم إلى جانب الضرائب المباشرة بضبط مجموع مداخيل نفس المكلف بعد خضوعها بشكل منفصل للضرائب النوعية الا أنها لاتعتبر ضريبة عامة على الدخل، وإنما تعتبر مجرد جباية تكميلية تستهدف المداخيل

---

1 - إن التزايد المنتظم الذي عرفته حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور يمكن تفسيره على الخصوص بالاستعمال المكثف لتقنية الحجز عند المنبع التي تحد من التهرب الجبائي بشكل فعال. فهذه التقنية تتيح للدولة الحصول على مداخيل جبائية كبيرة متفادية بذلك الآثار التضخمية، وتجد أغلب الدول السائرة في طريق النمو تستعمل هذه التقنية نظرا لكون تكلفة تحصيل الضريبة تكون ضعيفة، كما يكون عمل الإدارة الجبائية نسبيا سهلا، انظر : ZEMRANI (A.B); op cit, p(101)

الخاضعة أو غير الخاضعة لضريبة خاصة، بإستثناء بعض المداخيل التي نص عليها القانون.

وتشبه المساهمة التكميلية المغربية ماجاء في الإصلاح الفرنسي لسنة 1948 [1] الذي أدخل تعديلا على تشكيلة الضرائب على الدخل، فالضريبة على دخل الأشخاص الذاتيين كانت تعتبر كضريبة وحيدة لكنها تتضمن في الحقيقة ضريبتين مختلفتين، الأولى نسبية تضم الضرائب النوعية القديمة والثانية تصاعدية تفرض بصفة تكميلية على مجموع المداخيل. وقد توحدت هاتين الضريبتين بواسطة قانون 28 دجنبر 1959.

وهكذا تفرض المساهمة التكميلية على جميع مايحصل عليه المكلف من دخول خلال السنة. فهي تفرض على المرتبات والأجور وعلى الأرباح المهنية، وعلى الدخول الكرائية، وعلى عوائد الأسهم والسندات. بمعنى آخر تسري المساهمة التكميلية كقاعدة عامة على الدخول التي سبق وان خضعت للضريبة النوعية، كما تسري على بعض الدخول غير الخاضعة للضرائب النوعية، كالدخول الكرائية المعفاة من الضريبة الحضرية، كما لاتفرض على بعض الدخول الخاضعة للضرائب النوعية كما هو الحال في الأرباح العقارية المعفاة من المساهمة التكميلية.

وتعتبر أسعار المساهمة التكميلية التصاعدية ضعيفة نسبيا رغم رفع السعر الأقصى سنة 1978 من 30 ٪ إلى 45٪[2]. وقد نتج عن تعديل 1978 تخفيض ضريبي على المداخيل الصافية التي تقل عن 120.000 درهم، وتعويض المداخيل الكبرى نظرا لكون المعدل الأقصى ينتقل من 30 ٪ إلى 45 ٪ فالمعدلات المطبقة على الشرائح الثلاثة الأولى حتى مبلغ 100.000 درهم (3 الى 10٪) تعتبر خفيفة، بينما تتزايد تصاعدية المعدلات المطبقة على الشرائح العليا لتتوقف عند نسبة 45٪ المطبقة على ما يزيد على مبلغ 750.000 درهم.

وإذا كان إنشاء المساهمة التكميلية يستهدف ضبط المداخيل الكبرى فانها لم تفرض في الواقع الا على المداخيل المنخفضة نسبيا، حيث ان هناك تهرب واسع على

1 - BOUMLIK (M), op cit, p : (164)

2 - تتصاعد الأسعار الحالية للمساهمة التكميلية كما يلي : من 24.000 درهم إلى 50.000 درهم 3٪، من 50.000 درهم إلى 75.000 درهم 6٪، من 75.000 درهم إلى 100.000 درهم 10٪، من 100.000 درهم إلى 150.000 درهم 14٪، من 150.000 درهم إلى 200.000 درهم 22٪، من 200.000 درهم إلى 300.000 درهم 25٪، من 300.000 درهم إلى 500.000 درهم 30٪، من 500.000 درهم إلى 750.000 درهم 40٪، ما يزيد على 750.000 درهم 45٪.

مستوى المداخيل الكبرى[1] فعدد المكلفين بالمساهمة التكميلية (من أصحاب المرتبات والأجور وأصحاب الأرباح المهنية، وأصحاب المداخيل الكرائية) أقل من 27 ألف شخص ، بالإضافة إلى أن هؤلاء لايصرحون بالضرورة بالدخول التي حصلوا عليها فعلا، لأنه من الغريب حقا أن يكون عدد من يحصل على أكثر من 500 ألف درهم في السنة لايتجاوز 75 شخص. وعلى هذا الأساس فإن المساهمة التكميلية تفرض على الخصوص على المأجورين الذي يحصلون على مداخيل يصعب اخفائها، وتؤدي إلى مردودية ضعيفة جدا كما يشهد على ذلك الجدول التالي :

تطور حصيلة المساهمة التكميلية على الدخل الكلي

للاشخاص الذاتيين ( 1973 - 1984 )

الجدول رقم : 13

| السنوات | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة المساهمة التكميلية ( بالمليون درهم) | 60 | 40 | 60 | 70 | 80 | 90 | 80 | 100 | 100 | 110 | 90 | 145 |
| النسبة إلى مجموع مداخيل الضرائب المباشرة ٪ | 6,33 | 1,84 | 1,77 | 2,32 | 3,22 | 2,79 | 2,31 | 2,24 | 2,09 | 2,00 | 1,57 | 2,41 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية٪ | 1,70 | 0,76 | 0,80 | 0,92 | 0,96 | 0,80 | 0,66 | 0,72 | 0,60 | 0,54 | 0,41 | 0,64 |

المصدر : تركيب مستمد من قوانين المالية السنوية .

ويتضح من خلال الأرقام أن الحصيلة المالية للمساهمة التكميلية ضعيفة جدا، وذلك على الرغم من تصاعد أسعارها ومن خضوع جميع دخول المكلف لهذه الأسعار حتى وإن لم تكن هذه الدخول خاضعة لضريبة نوعية. كما يلاحظ اتجاه الأهمية النسبية للمساهمة التكميلية نحو الإنخفاض سنة بعد أخرى.

فبعد تعديل سنة 1978 ، تحدث المسؤولون عن تعويض على مستوى المداخيل الكبرى، نظرا لأن المعدل الأقصى يتراوح بين 30٪ و 45٪ مع ان ليس هناك ما يثبت ذلك[2] ، حيث انتقلت المردودية من 90 مليون درهم سنة 1978 إلى 80 مليون درهم سنة 1979، كما أن المساهمة التكميلية لاتمثل سوى نسبة 0,40٪ من مجموع موارد الميزانية.

1 - صباح نعوش، المرجع السابق، ص (136 - 137)

2 - ZEMRANI (A.B), op cit, p (128)

فقد شكلت حصيلة المساهمة التكميلية 2,79٪ من حصيلة الضرائب المباشرة لسنة 1978 ، ثم انخفضت إلى 2.31٪ في سنة 1979 والى 2,24٪ في سنة 1980 والى 2,09٪ في سنة 1981 والى 2٪ سنة 1982 حتى وصلت إلى نسبة 1,57٪ سنة 1983 ، أما التحسن الحاصل سنة 1984 الذي يقدر بأكثر من 60٪ قياسا بسنة 1983 فلم يكن ناجما عن التحسن في أساليب التحصيل[1] .

إن المردودية الزهيدة للمساهمة التكميلية تبين إلى أي درجة تعتبر هذه الضريبة غير قادرة على تصحيح التفاوتات وحيف الضرائب النوعية، فالمساهمة التكميلية تقدم بشكل عام كضريبة غير منسجمة مع المقدرة التكليفية للمكلفين ومع الحقيقة الاجتماعية والاقتصادية للمغرب.

ب - 2 - *واجب التضامن الوطني*

أحدث واجب التضامن الوطني بموجب قانون المالية لسنة 1980 ليطبق إلى جانب الضرائب النوعية والمساهمة التكميلية، وقد كانت الحاجة المتزايدة لتدعيم جهود الحفاظ على وحدتنا الترابية هي التي دفعت الحكومة والبرلمان إلى إنشاء هذا الواجب لأول مرة[2] بمقتضى مرسوم قانون رقم 335 - 79 - 2 المتعلق بالقانون المالي التعديلي للقانون المالي لسنة 1979 وذلك بصفة استثنائية وتحت تسمية مساهمة التضامن الوطني.

ولم تفرض مساهمة التضامن الوطني إلا على المكلفين ذوي المداخيل الكبرى والتي تتجاوز مبلغ 100.000 درهم ، وهي تفرض على المداخيل الخاضعة للضريبة الحضرية والضريبة على الأرباح المهنية والضريبة على المرتبات والأجور والمساهمة التكميلية على دخل الأشخاص الذاتيين، أما بالنسبة للمداخيل ذات المصدر الفلاحي فهي قابلة للخضوع لمساهمة التضامن الوطني على مستوى المساهمة التكميلية. كما أن المداخيل المعفية جزئيا أو كليا من الضرائب المذكورة فتخضع بدورها لهذه المساهمة.

ومع ذلك، فإن مساهمة التضامن الوطني، التي باركتها جميع الاتجاهات السياسية رغم النقائص التي تتضمنها على أساس كونها تشرك الشرائح الإجتماعية الميسورة في المجهود الوطني للدفاع عن وحدتنا الترابية سوف لن تعيش لأكثر من ستة أشهر، حيث

---

1 - انظر الجدول

2 - عرف المغرب مثل هذه الضريبة سنة 1960، حيث كان يطلق عليها نفس التسمية (أي واجب التضامن الوطني) وصدرت بالظهير رقم 123-60-1 حيث خصصت حصيلتها لبناء مدينة أكادير.

جاء الظهير رقم 413 - 79 - 1 الصادر بتاريخ 31 دجنبر 1979، المتعلق بالقانون المالي لسنة 1980 لإلغاء هذه الضريبة واستبدالها بأخرى، ولعل السبب الرئيسي لهذا الالغاء يقوم على أساس الانتقادات الموجهة من طرف فئة من أرباب الأعمال ضد هذه الضريبة التي لاتهم سوى المكلفين ذوي الدخول المرتفعة.

ففي شهر يوليوز 1979 نشرت الغرفة الفرنسية للتجارة والصناعة في المغرب عددا خاصا من مجلتها [1]، خصصته لأثر الاجراءات الجبائية لشهر يونيو 1979 على مداخيل الأشخاص الذاتيين والشركات بالمغرب، وتبين هذه الداسة أن أرباح الشركات قد تأثرت بعبء جبائي قدره 69,40٪.

وقد قامت على اثر ذلك محاولات واجتماعات واتصالات وضغوط متعددة لدفع السلطات العمومية لإلغاء مساهمة التضامن الوطني أو التخفيف من آثارها [2]، وهكذا جاء الفصل الأول مكرر من القانون المالي لسنة 1980 بضريبة جديدة للتضامن الوطني تسمى «بواجب التضامن الوطني» وتتميز بتعميمها على جميع المكلفين.

فمشروع قانون المالية لسنة 1980 كان يتوقع جباية 300 مليون درهم برسم ضريبة الزكاة التي لم تكن عناصر تحديد وعائها واجراءات تحصيلها قد حددت بعد، كما كانت تواجهها عدة صعوبات[3]، لكن خلال مناقشة المشروع الحكومي في اطار لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية تقرر استبدال ضريبة الزكاة بواجب التضامن الوطني، لكي تنطبق على جميع المكلفين كيفما كان مستوى دخلهم، وتفرض على أربعة أنواع من المداخيل هي كل من الدخل ذو الطابع الأجري المتمثل في المرتبات والأجور والمعاشات والمداخيل العمرية، ثم المداخيل الاحتمالية للأراضي غير المبنية الموجودة في الجماعات الحضرية.

وكقاعدة عامة يكلف الشخص بواجب التضامن الوطني عند حصوله على دخل سبق وأن خضع لضريبة نوعية. وعلى هذا الأساس أصبح واجب التضامن الوطني إلى حد مايشبه المساهمة التكميلية من هذا الجانب. مع ملاحظة ان المكلف في المساهمة التكميلية انما هو شخص طبيعي فقط، في حين يسري واجب التضامن الوطني في نفس الوقت على الشخص الطبيعي، وكذلك على الشخص المعنوي.

---

1 - Revue de la chambre française de commerce et l'industrie au Maroc n° 379 du juillet 1979 cité in "Libération" n° 251 du 1er Février 1980.

2 - BOUMLIK (M), op cit , p : (172)

3 - Ibid

وتجدر الإشارة إلى أن واجب التضامن الوطني لايفرض على المكاتب والمؤسسات العامة، والمشاريع التي تساهم بها الدولة أو الجماعات المحلية بنسبة لاتقل عن 90٪ من رأس المال وأملاك الاحباس باستثناء أملاك الاحباس العائلية ، ومرتبات وأجور العسكريين ورجال القوات المساعدة.

وتختلف أسعار واجب التضامن الوطني حسب طبيعة المادة الخاضعة له، فبالنسبة للمرتبات والاجور نجد الأسعار التالية :

| | | |
|---|---|---|
| -------- | 9.000 | معفاة |
| + 9.000 | - 36.000 | 4 أيام |
| + 36.000 | - 60.000 | 5 أيام |
| + 60.000 | - 90.000 | 8 أيام |
| + 90.000 | - 120.000 | 10 أيام |
| + 120.000 | - 200.000 | 12 يوم |
| + 200.000 | - 300.000 درهم | 20 يوم |
| + 300.000 درهم | | 30 يوم |

ويتضح من خلال هذه الاسعار، ان واجب التضامن الوطني يأخذ بأسلوب خاص (الأيام) بدلا من الأسلوب الذي اعتادت عليه الضرائب الأخرى (النسب المأوية) .

أما بالنسبة للأسعار المطبقة على الأرباح المهنية، فهناك 10٪ التي تشكل قاعدة عامة تطبق على جميع المكلفين الأفراد (سواء خضعوا للتقدير الجزافي أو التقدير الحقيقي للأرباح) والشركات (التي تخضع دائما للتقدير الحقيقي)، ويطبق السعر الضريبي على مبلغ الضريبة على الأرباح المهنية لا على الأرباح المهنية نفسها.

أما بالنسبة للمكلفين الخاضعين للتقدير الحقيقي للأرباح فاذا كان رقم الأعمال أقل من مليون درهم فيخضع المكلف للسعر أعلاه (10٪ من مبلغ الضريبة النوعية) أو لمبلغ قدره 1500 درهم أيهما أكبر . أما إذا كان رقم الأعمال أكثر من مليون درهم، فيخضع المكلف للسعر أعلاه لمبلغ قدره (3.000 درهم) أيهما أكبر. ولايمكن للمكلف في هذه الحالة الثانية أن يدفع أقل من المبالغ المشار اليها حتى عند عدم تحمله الضريبة على الأرباح المهنية بسبب خسارته

أما بالنسبة للقيم الكرائية فمن الضروري أن نفرق بين العقاربات حسب تخصيصها، فالعقارات المخصصة للكراء تخضع لسعر 10٪ يفرض على مبلغ الضريبة الحضرية لا على القيم الكرائية. أما العقارات المخصصة للسكنى الرئيسية فتخضع لسعر 4٪ يطبق على خلاف العقارات المؤجرة على القيمة الكرائية للعقار لا على مبلغ الضريبة الحضرية ، وذلك بعد خصم مبلغ معين من تلك القيمة.

ويحتل واجب التضامن الوطني المركز الثالث من حيث المردودية المالية للضرائب المباشرة بعد الضريبة على الأرباح المهنية والضريبة على المرتبات والأجور، وفيما يلي تطور مداخيل واجب التضامن الوطني.

تطور واجب التضامن الوطني

1984 - 1980

الجدول رقم : 14

| السنوات | حصيلة واجب التضامن الوطني (بالمليون درهم) | النسبة إلى مجموع مداخيل الضرائب المباشرة | النسبة، إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ |
|---|---|---|---|
| 1980 | 300 | 6,81 | 2,16 |
| 1981 | 300 | 6,29 | 1,81 |
| 1982 | 350 | 6,36 | 1,78 |
| 1983 | 360 | 6,31 | 1,67 |
| 1984 | 475 | 7,90 | 2,11 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

يظهر من خلال هذا الجدول أن حصيلة واجب التضامن الوطني قد عرفت سنة 1984 زيادة لم يسبق له ان سجلها منذ احداثه ، ففي سنة 1981 0٪ وفي سنة 1982 16٪ وفي سنة 1984 31٪ .

وتعود هذه الزيادة الحاصلة سنة 1984 إلى سببين[1]، الأول يتعلق بادخال عناصر جديدة للمادة الخاضعة له والمتمثلة بالقيم الكرائية للعقارات المخصصة للسكنى الرئيسية، فلقد كانت هذه القيم غير خاضعة للواجب، ثم أصبحت خاضعة له اعتبار

1- صباح نعوش، المرجع السابق، ص 138.

من تعديل قانون المالية في غشت 1983 [1] والقاعدة هي أنه كلما توسعت مادة الضريبية كلما زادت حصيلة الضريبة . أما السبب الثاني فيعود إلى زيادة الاسعار (الأيام) الضريبية المفروضة على المرتبات الكبيرة بمقتضى التعديل المذكور أعلاه .

من ناحية أخرى لابد من الإشارة إلى أن حصيلة واجب التضامن الوطني تعتمد بصورة أساسية على حصيلة الضرائب النوعية لاسيما الضريبة على الأرباح المهنية والضريبة الحضرية. فإذا زاد التهرب من هاتين الضريبتين انعكس ذلك سلبيا على حصيلة واجب التضامن الوطني، لأن حساب هذا الواجب يعتمد كما رأينا على مبلغ الضريبة النوعية . بمعنى آخر، يقود التخفيف من حدة التهرب في الضرائب النوعية وبصورة تلقائية إلى زيادة حصيلة واجب التضامن الوطني .

## خلاصة التحليل

نستخلص مما سبق ان النظام الجبائي المغربي الذي كان محابيا لكل من القطاع الفلاحي والقطاع العقاري، ومتساهلا مع القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة، يقع بشدة على قطاع المرتبات والأجور على الخصوص، فمن خلال استعراض واقع جباية المرتبات والأجور والضرائب التكميلية يتضح لنا أن أهم التقنيات الجبائية (الحجز عند المنبع)، وأكبر نسبة من العبء الجبائي، واثقل معدل ضريبي تصاعدي، ووائق انواع الرقابة توجد كلها مجتمعة في جباية ذوي الدخل المحدود ذو الطابع الأجري وهم الموظفون والأجراء والمتقاعدون.

فمن خلال هذا النوع من الجباية تضمن الدولة مداخيل منتظمة لميزانيتها، أما بقية الجبايات فتبقى مجرد جبايات صورية[2] لاتستخلص من المصادر الاقتصادية الواقعة

1 - إن العبء الجبائي للتضامن الوطني الذي تقرر سنة 1979 أن يتحمله فقط المكلفون الحائزون على مداخيل تفوق 100.000 درهم أصبح سنة 1980 لا يفرض فقط على المكلفين الصغار والمتوسطين، وإنما كذلك على أنواع المكلفين الذين كانوا معفيين من الضريبة سنة 1979 وهم كل من المأجورين والمستخدمين الحائزين على دخل سنوي يقل عن 6.000 درهم. وهكذا، بينما أدخل القانون المالي لسنة 1979 تعديلات نسبية على الضريبة على المرتبات والأجور من خلال رفع الحد الأدنى الخاضع للضريبة من 3.000 درهم إلى 6.000 درهم، حيث يبقى الهدف منه هو تحقيق العدالة الجبائية وإعفاء حوالي 100.000 مكلف، نجد أن القانون المالي لسنة 1980 يعمل على الحد من هذا الإجراء ذو الطابع الاجتماعي عن طريق الأسعار الجديدة لواجب التضامن الوطني والتي تشمل الأجراء والمستخدمين والمتقاعدين وأصحاب المداخيل العمرية. انظر : BOUMLIK (M), op cit, p : (172)

2 - يشير أناس بنصالح زمراني إلى وجود فائض اقتصادي غير منتج ولا تطاله الضريبة ويتمثل هذا الفائض في كل من الفائض الفلاحي المنفق بشكل غير إنتاجي والأموال المكتنزة من طرف الملاكين العقاريين أو من طرف المضاربين، والفائض الاقتصادي المصدر من طرف الشركات الأجنبية، والفائض الاقتصادي الضخم الذي تبدده بيروقراطية الدولة والفائض الاقتصادي الذي تخصصه البرجوازية للاستهلاك البذخي. انظر : ZEMRANI (A.B), op cit , p (228)

عليها سوى نسبة متواضعة مما يجب أن تساهم به هذه المصادر في الواقع [1] ، ولعل هذا الواقع هو الذي جعل جميع الجبايات تصطدم بالفشل باستثناء الضريبة على المرتبات والأجور، كما أن ذلك هو مايفسر فشل المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين ومكانة واجب التضامن الوطني.

توصلنا لحد الآن إلى أن هناك خلل واضح في توازن السياسة الجبائية من حيث تعاملها مع المصادر الاقتصادية للضريبة، فإذا كانت التنمية الاقتصادية والاجتماعية تتطلب تحريك الانتاج وتحفيز عوامله لتقوية العرض والطلب الداخلي في نفس الوقت، فإن الجباية المباشرة لم تكن تعمل في هذا الاتجاه، فالقطاع الفلاحي والقطاع العقاري يتمتعان بمحاباة جبائية كبيرة الشيء الذي يحد من دور الضريبة في ضبط وتوجيه التنمية الفلاحية والعقارية.

أما القطاعات التجارية والصناعية والمهن الحرة المرتبطة برأس المال فتحضى بتساهل جبائي وبتعامل عشوائي، الشيء الذي كرس الحيف والتهرب وتراجع المردودية، وكلها معوقات لاتساعد على النهوض بهذا القطاع، كما أنها تقلص من مداخيل الميزانية العامة للدولة .

بينما قطاع المرتبات والأجور والمعاشات والمداخيل العمرية المرتبط بعنصر العمل فنجده على خلاف المصادر الاقتصادية الأخرى للضريبة يخضع منذ الاستقلال لضريبة ثقيلة، تكرست اكثر بادخال المساهمة التكميلية وواجب التضامن الوطني.

ومن هنا تتجلى مظاهر الخلل في التوازن بين المصادر المختلفة للضريبة سواء على مستوى المردودية الضعيفة للجباية الفلاحية والعقارية، أو المردودية الضعيفة والمتراجعة لجباية القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة أو المردودية المتزايدة والثقيلة لجباية المرتبات والأجور، نفس الخلل في التوازن نجده على مستوى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتقنية للجباية المباشرة فجميع هذه العوامل تتداخل فيما بينها لتفرز جباية مشوهة وضعيفة وذات أهداف وغايات متواضعة.

---

1- يقدر الحبيب المالكي نسبة الفائض الاقتصادي غير المعبء في حوالي 40٪ من الناتج الوطني الإجمالي وهو ما يمثل سنة 1977 19285,2 مليون درهم أي أربع مرات أكبر من الإدخار الداخلي الإجمالي الذي يبلغ 4764 مليون درهم وكذلك أربع مرات مبلغ المساعدة الخارجية المحصل عليها سنة 1977 ، انظر :
ZEMRANI (A.B), op cit. p (228)

## ثانيا - الحدود الجزئية للجباية غير المباشرة

لاتستطيع الدول الحديثة الإستغناء عن فرض الضرائب غير المباشر التي تفرض بمناسبة انفاق الدخل، خاصة وأن هذه الضرائب تسمح بتوزيع بعض الأعباء المالية على المكلفين الذين أعفيت دخولهم من الضرائب المباشرة، أو الذين لم يتحملوا بعض هذه الضرائب لسبب ما. والضرائب غير المباشرة متنوعة مع أنها تجتمع في كونها تفرض في الأصل بمناسبة إستعمال الدخل أي بمناسبة انفاق صاحبه له، أو بمناسبة انتقال المال من يد إلى يد أخرى، وهكذا يمكن تقسيم هذه الضرائب إلى ضرائب انفاق وضرائب تداول.

فالضرائب على الإنفاق تتمثل في كل من الضرائب المفروضة على إنتاج السلع والخدمات، والرسوم الداخلية على الاستهلاك، والرسوم الجمركية، أما الضرائب على التداول فتتمثل في الضرائب المفروضة على التصرفات أو على التداول القانوني للأموال كرسوم التسجيل والرسوم القضائية ورسوم التنبر والدمغة على الإيصالات والشيكات والكمبيالات والاعلانات.

وعلى العموم فإن الضرائب غير المباشرة تتميز بارتفاع حصيلتها وباتساع نطاقها[1] فهي تشمل الإنتاج والإستهلاك ، والتداول ، وبإسهام كافة المواطنين فقراء وأغنياء في ادائها، وبسهولة دفعها دون أن يشعر الممول بوطأتها ، كما أن رفع أسعارها يمكن من زيادة حصيلتها.

والواقع أن ميزة ارتفاع الحصيلة لها أهميتها كموارد لتغطية النفقات العامة ولكن لها خطورتها أيضا ، وخاصة في فترات الكساد حيث تنخفض الحصيلة ، فهناك معامل إرتباط قوي بين حصيلة هذه الضريبة، وبين التغيرات الاقتصادية[2] كما أن الإعتماد عليها بمفردها سيدفع إلى التدمر، خاصة إذا ما أعتمد على الضرائب غير المباشرة على السلع الضرورية، التي يعد الطلب عليها عديم أو قليل المرونة ، ومع ذلك فإن ظاهرة إخفائها على الممول هي الميزة الهامة التي تدفع الى إستخدامها وخاصة في الدول التي تتوسع في اقتطاعاتها الضريبية .

تتميز الضرائب غير المباشرة كذلك بسرعة تحصيلها، كما تتميز بتدفقها المستمر خلال السنة المتعلقة بها، لأن عمليات الإنفاق والتداول والتصرفات تتوالى بطريقة مستمرة على مدار السنة.

1- يؤكد بلترام على أن هناك علاقة مباشرة بين درجة الدخل الوطني وإيرادات الضريبة غير المباشرة، فنسبة الضريبة غير المباشرة تبدو مرتفعة كلما كان الدخل الوطني ضعيف. انظر : BELTRAME (P) Les systèmes fiscaux, op cit, p (26)

2- عبدالكريم صادق بركات، المرجع السابق، ص (93 - 94).

لكن الضرائب غير المباشرة تتعرض لإنتقادات متعددة من بينها أنها شديدة الوطأة على الفقراء بالمقارنة مع الأغنياء[1] ، فهذه الضرائب لاتراعي ظروف الممول الشخصية، كما ترتبط بشكل عكسي بالمقدرة على الدفع ، حيث يخصص الفقراء نسبة مهمة من دخلهم للإستهلاك، في حين تنخفض هذه النسبة عند الأغنياء.

كما أن زيادة حصيلتها تستتبع التركيز على السلع الضرورية لكون حصيلة الضريبة المفروضة على السلع الكمالية تكون ضئيلة .

كما يؤخذ على الضرائب غير المباشرة إرتفاع تكاليف جبايتها بحيث لاتحقق مبدأ الإقتصاد في الجباية، لكثرة ماتستدعيه من اجراءات تقرير ومراقبة ونفقات التحصيل، الشيء الذي أدى الى اختفاء العديد منها. كما يعاب عليها عرقلتها للإنتاج والتداول كتسببها في الزيادة في الأسعار الذي يقود إلى الحد من منافسة السلع الوطنية على مستوى التجارة الدولية .

ورغم هذه العيوب فإن جميع التشريعات الجبائية الحديثة تأخذ بالضرائب غير المباشرة نظرا لوفرة حصيلتها وسرعة تحصيلها وإخضاع صغار الممولين الذين يتمتعون بإعفاء من الضرائب المباشرة أو الممولين الذين يتمكنون من اخفاء نسبة من دخولهم[2] أي لتصحيح أخطاء الضرائب المباشرة. ويظهر ان التقنيات الضريبية الحديثة بدأت تخفف من وطأة العيوب العالقة بهذه الضرائب ، فتحديد الوعاء أصبح يتم حسب المقدرة التكليفية للمكلف، كما أن الدولة تكيف برنامجها الإنفاقي والإجتماعي حتى تتمكن من مساعدة الطبقات الفقيرة وتعويض ماتحمله من عبء جبائي إضافي ، الشيء الذي أدى بهذه الضرائب إلى أن تعمل على تحقيق أهداف أخرى غير مالية كتنظيم الحوافز الجبائية على الإستثمار وضبط الأسواق الداخلية، وإنعاش الصادرات وتمييز معاملة الضرائب غير المباشرة للمنتجات الأساسية والكمالية.

إذن كيف تطورت الجباية غير المباشرة السائدة منذ بداية الاستقلال ؟ وما هي حدود هذا التطور على المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية ؟ ذلك ما سنعترض له من خلال هذا المحور من خلال تقسيمه إلى ثلاث نقاط نخصص الأولى للضرائب الداخلية على الاستهلاك والثانية للضرائب على رقم الأعمال،والثالثة للرسوم الجمركية.

1 - حدود الضرائب الداخلية على الاستهلاك

2 - حدود الضرائب على رقم الأعمال

3 - حدود الرسوم الجمركية

---

1- نفس المرجع أعلاه، ص 94

2 - نفس المرجع أعلاه، ص 95

## 1 -حدود الضرائب الداخلية على الاستهلاك

بعد نشوب الحرب العالمية الأولى بدأت الدول المختلفة تلجأ إلى نوع جديد من الضرائب وهي الضرائب على الاستهلاك لمواجهة النفقات المتزايدة للحرب، كما ساهمت الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 في تثبيت وجود هذه الضرائب .

وقد دخلت الضرائب الداخلية على الإستهلاك الى المغرب في وقت مبكر من طرف سلطات الحماية، من خلال تضريب كل ما يستهلك بكثرة، ومن خلال المواد الإستهلاكية إضطر جل المغاربة عبر استهلاكاتهم إلى تمويل ميزانية الدولة الحامية وقد تولى تطبيق هذه الضرائب منذ السنوات الأولى للحماية من خلال فرض الضريبة على الكحول والسكر والشاي والتوابل والكاكاو والشموع، وأنواع الجعة والمنتجات النفطية، والكاوتشو، والذهب، والفضة والتبغ وعود الثقاب والمشاعل ، وأوراق اللعب... الخ .

كما فرضت هذه الضرائب على بعض الصناعات التحويلية الأولى ، كتحويل المنتجات الفلاحية المحلية أو جمع وتعليب بعض المواد المخصصة للإستهلاك الواسع كالسكر والجعة والتبغ . وكذلك على بعض المواد المنتهية الصنع المستوردة أو المصنعة محليا. وبذلك شكل وعاء الضرائب الداخلية على الإستهلاك موردا مهما للمداخيل الجبائية يتوسع بانتظام لكونه يهم المواد ذات الاستهلاك الواسع ، يدعمها تزايد النمو الديموغرافي والحاجات المالية المتزايدة للميزانية العامة.

إن مشكلة هذه الضرائب تتمثل في وقوعها على المواد الخاضعة لها ، وليس على قيمتها ، كما أنها تساهم في تزايد التضخم الشيء الذي يجعل إرتفاع الأثمنة يؤدي إلى تآكل الوعاء الجبائي ، فمداخيل هذه الضرائب تميل نحو التقلص ، إذا ما قارناها مع الضرائب الأخرى المفروضة على قيم المنتجات والخدمات الخاضعة لها.

ويظهر أن بعض هذه الضرائب تتيح أكبر حصيلة جبائية مما ينتجه البعض الآخر، كالضرائب المفروضة على التبغ والسكر والكحول والمحروقات مثلا[1]، الشيء الذي يدل

---

1- هناك مواد استهلاكية ضرورية أخرى، كالمواد الغذائية الأجنبية والتي تخضع للضريبة على الاستهلاك كالبن والشاي والإبزار والتوابل مثلا، وقدأنشأت الضريبة المفروضة عليها بمقتضى ظهير 25 غشت 1919 كضريبة على استهلاك محصولات المستعمرات، وتتسم هذه الضريبة بسهولة اقتطاعها نظرا للبساطة التقنية التي تتوفر عليها ، حيث نجدها تقتطع بمعدلات خاصة، لكن هذه المواد الاستهلاكية الأجنبية الأساسية والتي نجدها تستهلك على نطاق واسع لا تخضع للضريبة على الاستهلاك فقط، وإنما تعاني كذلك من ضغط بعض الضرائب الأخرى كالضريبة على المنتوجات والخدمات والرسوم الجمركية، فمادة الشاي مثلا والتي تعتبر من المواد الأساسية بالنسبة لجميع المغاربة كانت تخضع لمعدل 12٪ باسم الضريبة على المنتوجات والخدمات و 5,8٪ و 10,8٪ برسم الرسوم الداخلية على الاستهلاك، كما أنها تخضع للرسوم الجمركية على الاستيراد. أنظر BERRADA (A), op cit, p : (35).

على وجود اختلال في التوازن بين مكونات هذه الضرائب على مستوى المردودية. فقد عرفت حصيلة الضرائب الداخلية على الاستهلاك تطورا متفاوتا اتسم بمستوى مرتفع خلال عقد الستينات وبداية عقد السبعينات ثم تلى ذلك فترة تراجع وتقلص في هذه الحصيلة استمرت من سنة 1974 إلى غاية 1986 حيث استعادة حصيلة هذه الضرائب من جديد إرتفاع حصيلتها .

تطور الضرائب الداخلية على الاستهلاك
1983 - 1970

الجدول رقم :15

| السنوات | 1970 | 1972 | 1974 | 1976 | 1978 | 1980 | 1982 | 1983 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضرائب الداخلية على الاستهلاك بالمليون درهم | 628 | 736 | 788 | 951 | 1243 | 1863 | 2212 | 2340 |
| النسبة إلى مجموع مداخيل الضرائب غير المباشرة | 31,8 | 28,8 | 25,7 | 20,6 | 15,6 | 19,6 | 15,0 | 14,8 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | 23,4 | 22,1 | 19,0 | 12,5 | 11,1 | 13,4 | 10,9 | 10,8 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

تشكل الضرائب الداخلية على الإستهلاك عاملا مهما لارتفاع الأثمنة والحيف الاجتماعي[1] فتراجعيتها تدل على عدم انسجامها مع البنيات الاجتماعية والاقتصادية للمغرب ، فهناك 94٪ من مردودية الضرائب الداخلية على الاستهلاك تتأتى من استهلاك المواد الجارية والمنتجات الضرورية كالمواد النفطية والتبغ والسكر والشاي والقهوة ... الخ . فهذه الضرائب تقتطع نسبة كبيرة من المداخيل المتوسطة للشرائح الاجتماعية ذات الدخل المحدود ، كما تعمل على تقليص الحد الأدنى للمعيشة لدى القسم الأكبر من السكان المغاربة .

ويظهر حيف هذه الضرائب من خلال كون فرض الضريبة على إستهلاك المنتجات الأساسية لايرتبط بالمقدرة التكليفية للمكلفين ، ويزداد هذا الحيف لدى الشرائح الاجتماعية التي تعيش في البادية في اطار الاقتصاد المعيشي حيث يتزايد استهلاك

1 - ZEMRANI (A.B), op cit, pp : (139 - 140)

الشاي والسكر والمواد الضرورية[1] مع أن الضرائب الداخلية على الاستهلاك تتوفر على امكانية تمييز استهلاك المواد الكمالية عن المواد الضرورية، وبالتالي معاملة كل نوع من الاستهلاك معاملة خاصة ومتميزة، بحيث تفرض بأسعار مرتفعة على الإستهلاكات الأساسية وبأسعار متوسطة على الإستهلاكات الجارية .

من جهة أخرى فإن الآثار التراكمية لهذه الضرائب تساعد على إرتفاع معدل التضخم شأنها في ذلك شأن سائر الضرائب غير المباشرة الأخرى، وذلك كنتيجة حتمية لإرتفاع اسعار المواد الاستهلاكية، وتفويض القوة الشرائية للطبقات ذات الدخل المحدود .

إن مساهمة الضرائب الداخلية على الإستهلاك في التضخم وإرتفاع الأثمنة يتم من خلال مايعرف بالإنتشار الجبائي أو انتقال الضرائب داخل الأثمنة رغم أن هذا الإنتقال يعتبر صعب التقدير ، نظرا لضرورة معرفة تأثير الضرائب على الاستهلاك في كل حالة، وفي إطار قانون العرض والطلب[2] .

فتطبيق سياسة جبائية عقلانية تتطلب تخفيف أو اعفاء المنتجات الأساسية من الضرائب الداخلية على الإستهلاك ومعاملة المنتجات الإستهلاكية الكمالية بأسعار جبائية متوسطة الإرتفاع، بينما تعامل المواد الإستهلاكية الجارية معاملة خفيفة [3] الشيء الذي بإمكانه أن يزيد من جهة في القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدود، ومساهمة مهمة في تمويل الضريبة من طرف مستهلكي المنتجات الكمالية مما يؤدي إلى خلق نوع من الإنسجام في بنية الإستهلاك إضافة إلى نوع من الحركية في الاقتصاد الرأسمالي الاستهلاكي.

إن من شأن الضرائب الداخلية على الإستهلاك المتسمة بسهولة التحصيل وأهمية المردودية أن تؤدي إلى ضغط ضريبي يزيد من حدته نزوع السلطات الجبائية اليها بدون

---

1- تشكل نفقات السكر بالنسبة لميزانية الأسر 6,4٪، رتصل هذه النسبة إلى 11,80٪ مقارنة بالنفقات الغذائية، مع اختلاف فيما بين الوسط القروي، إذ تصل هذه النسبة إلى 14,5٪ وبين الوسط الحضري إذ تصل إلى 8,3٪، ويوضح هذا مدى استهلاك هذه المادة من قبل السكان حيث يرتفع هذا الاستهلاك بالنسبة للأفراد حسب المتوسط السنوي إلى 30 كيلوغرام 31 كلغ في الوسط القروي و 26,4 كلغ في الوسط الحضري انظر BERRADA (A). Fiscalité indirecte, pouvoir d'achat et accumulation du capital, in Revue Al ASAS n° 54 - 55 juilet et Aout, 1983, p (32).

2 - Ibid, p(140 - 141)

3 - المواد الاستهلاكية الجارية لا تعمل على إشباع الحاجات الضرورية، أو الكمالية، وإنما تتسم بميزة استهلاكها على نطاق واسع قابل للازدياد في المستقبل. وتحقق الضرائب على هذه السلع التوفيق بين اعتبارات العدالة والحصيلة، ولكن مع مراعاة كون ارتفاع سعر الضرائب قد يؤدي إلى نقصان في المردودية نظرا لمرونة الطلب على هذه السلع ومثل هذه المواد النفطية والتبغ. انظر : عبدالكريم صادق بركات، المرجع السابق ص 115 وما بعدها.

تحفظ قصد الرفع من مداخيلها الجبائية. ويكفي الوقوف على التعديلات المتعددة التي طرأت على طرق تحديد الأسعار، وتنويع تعريفات هذه الرسوم منذ تأسيسها لادراك أهمية التدخل الضريبي للدولة.

فقد رفعت السلطات الجبائية منذ بداية الستينات أغلب معدلات الضرائب على الاستهلاك حيث لم تتوقف حصيلتها عن التزايد منذ ذلك الحين ، مع أنها تتسم بمخاطر الضرفية الاقتصادية . فمشكلة هذه الضرائب تكمن في كون الطلب على المواد الاستهلاكية يكون عادة غير مرن ، خصوصا بالنسبة للمواد ذات الاستهلاك الواسع ، وفي بعض الأحيان ذات الضرورة الأولى، حيث يثقل عبء الضريبة بشكل كبير من خلالها على المداخيل الضعيفة.

وأخيرا يمكن القول ان الضرائب الداخلية على الإستهلاك تعتبر غير ملائمة لا من الناحية الاجتماعية ولا من الناحية الاقتصادية ولا من الناحية التقنية والمالية لكي تساعد على قيام عدالة جبائية، ومساواة حقيقية من جهة وعلى قيام تشجيع فعلي للنمو السريع، وللنشاط الاقتصادي من جهة ثانية .

## خلاصة التحليل

كانت الضرائب الداخلية على الاستهلاك تحتل في أغلب الأحيان المرتبة الثالثة من حيث المردودية، وراء كل من الضريبة على رقم الأعمال، والرسوم الجمركية، فهذه الأهمية للضرائب الداخلية على الاستهلاك تعتبر من السمات الرئيسية للنظم الجبائية للدول السائرة في طريق النمو، الشيء الذي يدل على مدى وقع عبء الضرائب على الاستهلاك على الشرائح الاجتماعية ذات الدخل المحدود.

فتشابك الأهداف التي يرمي واضعوا السياسة الجبائية تحقيقها قد تؤدي إلى ظهور اختلالات على الصعيد الاجتماعي من خلال تقويض القوة الشرائية لذوي الدخل المحدود، فتوخي الأهداف المالية وتمويل ميزانية الدولة عبر اثقال هذا النوع من الضرائب من شأنه احداث اثار مختلفة الأشكال تمس مختلف الشرائح الاجتماعية ، شأنها في ذلك شأن الاثار المترتبة عن التضخم ، فهناك عدة مؤشرات تدل على أنه بالإضافة إلى ضعف متوسط الدخل الفردي، وإلى خاصية اللامساواة في توزيع الدخل الوطني في المغرب، تعمل الضرائب الداخلية على الاستهلاك على اعادة سلبية لتوزيع الدخل.

من جهة أخرى تساهم الآثار التراكمية للضرائب الداخلية على الاستهلاك على ارتفاع معدل التضخم نتيجة إرتفاع أثمنة المواد الاستهلاكية، وتقويض القوة الشرائية

للشرائح ذات الدخل المحدود، والذي يكون من انعكاساته طبعا الكساد، وتقلص الإدخار والإستثمار على المستوى الكلي للاقتصاد الوطني.

ان معاملة المواد الاستهلاكية تتطلب إذن التميز بين المواد الضرورية والمواد الكمالية والمواد الجارية، إضافة إلى وضع أهداف اقتصادية واجتماعية تقتطع الضرائب الداخلية على الاستهلاك على أساسها، فمن شأن هذه المعاملة العقلانية للمواد الاستهلاكية ان تؤدي إلى مساهمة الضريبة المفروضة عليها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

## 2 - حدود الضريبة على رقم الأعمال

استلهمت الضريبة على رقم الأعمال المغربية المؤسسة بظهير 30 دجنبر 1961 أسسها من القانون الفرنسي لسنة 1936 المؤسس للضريبة على الانتاج[1] ، ومن جهة أخرى قانون 10 أبريل 1954 حول الضريبة على القيمة المضافة المطبقة حاليا في فرنسا.

وتعرضت الضريبة على رقم الأعمال منذ 1961 للعديد من التعديلات المتعلقة بالمعدلات ، وبأساليب الحساب ، وسلطات الإدراة الجبائية خصوصا في سنوات 1969 و 1971 و 1982 و 1983 [2] ، وتتكون الضريبة على رقم الأعمال من ضريبتين اثنتين، تفرض الأولى على المنتجات ، وتفرض الثانية على الخدمات ، بحيث تختلف قواعدهما بشكل عميق على مستوى التطبيق والتقنيات الجبائية .

وتمتاز الضريبة على رقم الأعمال المغربية بوفرة حصيلتها، فقد شكلت تقديرات 1984 و 1985 على التوالي 41,97 ٪ و 45,221 ٪ من مجموع مداخيل الضرائب غير المباشرة، و 30,75 ٪ و 32,60٪ من مجموع المداخيل الجبائية ، و 21,30٪ و 20,61 ٪ من مجموع مداخيل الميزانية [3] ، ولعل هذه النسب المرتفعة جدا فاقت بشكل مطلق جميع مداخل الضرائب الأخرى المباشرة وغير المباشرة حيث بلغ ضغطها الجبائي حوالي 6٪ من الناتج الداخلي الإجمالي .

ورغم هذه المكانة المتميزة للضريبة على رقم الأعمال ، إلا أنها تعرف عدة سلبيات ذات طابع اقتصادي واجتماعي ، الشيء الذي كان يفرض دائما ضرورة اصلاحها ، فالضريبة على رقم الأعمال التي تعتبر تصاعدية مبدئيا على أساس تعدد المعدلات، نجدها في الحقيقية ذات تصاعدية محدودة لأسباب سياسية[4] ، بناء على مقاومة

1 - TIXIER (G) et GEST (G) Droit fiscal, L.G.D.J, 1979, P (144), IN ZEMRANI (A.B), op, cit, p (142)

2 - انظر القوانين المالية السنوية 1969 - 1971 - 1982 - 1983

3 - القوانين المالية السنوية

4 - ZEMRANI (A.B), Op cit, pp : (143 - 144)

جماعات الضغط ، وكذلك لأسباب تقنية ، بناء على صعوبة فرض الضريبة على الإستهلاك الكمالي عندما يتمثل في إستهلاك مفرط لبعض المنتجات الجارية كالالبسة أو التأثير على بعض الخدمات ، كخدم البيوت والسفر الى الخارج .... الخ .

ويخضع للضريبة على رقم الأعمال كافة الأشخاص الذين يقومون بأعمال أو معاملات في المغرب، سواء كانت الأنشطة التي يقومون بها دائمة أو عرضية ، وتتمثل هذه المعاملات في البيع والشراء وأعمال المقاولات ... الخ .

والملاحظ أن الأعمال والعمليات المذكورة تعتبر شاملة ليس فقط للعمليات الصناعية والتجارية، بل أيضا للعديد من العمليات والتصرفات المدنية البحثة [1] ويشترط للخضوعها ان تكون هذه العمليات قد تمت في المغرب ، وبمعنى آخر تسري بشأنها قاعدة الإقليمية، أيا كانت جنسية القائمين بها أو محل اقامتهم .

أما بالنسبة للوقائع الموجبة للضريبة فتتمثل في إستخلاص ثمن البضائع والأشغال أو الخدمات كله أو بعضه ، أما اذا كان الاستخلاص يتم عن طريق المقاصة، وإذا كانت العمليات لاتؤدي إلى أي نوع من الاستخلاص كما هو الشأن في حالة أعمال التوريد التي تتم لصالح الأشخاص الخاضعين للضريبة في نشاطهم الاستغلالي، ففي تلك الحالة تكون الواقعة المنشأة للضريبة هي تسليم البضاعة أو تنفيذ الأعمال والخدمات.

ورغم كون الضريبة على رقم الأعمال تبدو ذات مردودية كبيرة للخزينة العامة، فقد كان من الممكن أن تنتج حصيلة أكبر لو كان نطاق تطبيقها شاملا لـلقطاعات المعفية من الضريبة مثلا كقطاع السياحة الذي يستفيد من التشجيعات الجبائية، فهذه الإعفاءات التشجيعية تعتبر تخليا عن جزء من المداخيل الجبائية[2] وفي الواقع فإن ميزانية الدولة تحرم من امكانيات مالية حقيقية لتوظيفها في مجالات استثمارية منتجة ، وذلك عندما تعفى أو تخفض الضريبة على بعض القطاعات الاقتصادية دون التأكد من مدى فعالية هذه الإجراءات التحفيزية .

---

1- الظهير الشريف رقم 1-64-444 الصادر بتاريخ 30 دجنبر 1961 المتعلق باستبدال الضريبة على المعاملات بالضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات.

2 - إن الحوافز الجبائية على الاستثمار تتناقض ومبدأ المردودية الجبائية حيث أثبتت هذه الحوافز عدم قدرتها على الزيادة، في الاستثمارات أي عدم الزيادة في الإنتاج نظرا لعدم مرونة الأجهزة الإنتاجية، فالحوافز الجبائية تصبح بمثابة نفقات جبائية تساهم في تفاقم العجز المالي. انظر أمينة المالقي الشرقاوي، العجز المالي في المغرب (1973 - 1984) رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، نونبر 1986 جامعة الحسن الثاني الدارالبيضاء ص (78 - 79)

وقد عرفت حصيلة الضريبة على رقم الأعمال تطورا لم يكن منتظما دائما، حيث أنها كانت تتأثر بمختلف العوامل كالضرفية الاقتصادية، وتعديلات الأسعار، والتضخم، والمقدرة الشرائية للعائلات... الخ . وبما أن الضريبة على رقم الأعمال تفرض على الإنتاج وعلى الإستهلاك، فإنها تواكب تطور الضرفية الاقتصادية[1] .

فقد بلغت مداخيل الضريبة على رقم الأعمال سنة 1962 288 مليون درهم ، كما عرفت خلال السنتين الاولتين التي تبعت تطبيق الضريبة مردودا مرتفعا جدا بلغ 361,50 مليون درهم ، ولعل هذا التزايد يقوم أساسا على تزايد الانتاج في بعض القطاعات الخاضعة للضريبة، كالقطاع الصناعي والغذائي، وصناعة النسيج ... الخ .

وفي سنة 1964 و 1965 تراجعت مردودية الضريبة على رقم الأعمال وخصوصا سنة 1966، وذلك بسبب تثاقل النشاط الاقتصادي والأزمة المالية لسنة 1964 [2] وكمثال على ذلك ارتفع مؤشر انتاج الصناعات التحويلية بنسبة 1,6٪ سنة 1964 مقابل 5 ٪ سنة 1963 .

وقد تدهورت الوضعية أكثر سنة 1965 بسبب تجميد الأجور والمرتبات [3] فالضرورات المالية وضرورة الحفاظ على التوازن الاقتصادي الهش نسبيا، لم تتح امكانية رفع المرتبات والأجور سنة 1965 ، والتي ظلت على حالها سواء في القطاع الخاص أو العام في المعدل المحدد بتاريخ 1 يناير 1962 [4] وفي غياب توسع اقتصادي يتسم بارتفاع النمو الديمغرافي أصبحت القدرة الشرائية الإجمالية للمكلفين لاتظهر بأنها تسير نحو التحسن .

وبعد سنة 1966 ، بدأت تلوح عودة خجولة نحو النشاط الصناعي مصدرها التحسن في مردودية الضريبة على رقم الأعمال التي انتقلت إلى 390 مليون درهم سنة

---

1- ZEMRANI (A.B), op cit, pp (152 - 154)

2- Ibid

3 - ظهر على المستوى الاجتماعي أن تطبيق الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات يؤدي إلى تحويل الاقتطاعات من الطبقات الاجتماعية ذات الدخل المحدود لفائدة الطبقات الميسورة، حيث ينعكس الأثر الجبائي لهذه الضريبة على ميزانيات الأسر، خصوصا إذا ما أضفنا إلى ذلك عبء الضرائب الداخلية على الاستهلاك، ورغم تمييز المنتجات الغذائية ذات الاستهلاك الواسع، فلازالت بعض هذه المنتجات كالشاي والقهوة التي تشكل 6,6٪ من النفقات الغذائية في المناطق القروية، و 5,3٪ في المناطق الحضرية، تخضع لضريبة بنسبة 12٪ ، إضافة إلى كون بعض هذه المنتجات كالحبوب والحليب، والزيوت تحتاج إلى بعض المنتجات الوسيطة الخاضعة للضريبة، مع العلم أن الضريبة على هذه المنتجات لا تعتبر خاضعة لنظام الاسقاطات كما تندمج بشكل نهائي في أثمنة هذه المنتجات التي تعتبر من الناحية القانونية معفاة من الضريبة. انظر : BENBRIK (A) ; la taxe sur le chiffre d'affaires au Maroc, Memoire de D.E.S faculté de droit, Rabat, 1976, p (90) et suivant.

4 - ZEMRANI (A.B), op cit, p : (153)

1968 ، كما سجلت سنة 1969 تزايدا بنسبة 51,2 ٪ كان مصدرها هذه المرة رفع المعدلات ، ولقد كان السبب في ذلك ان المعاملات المنجزة قبل 1969 ، والمنجزة خلال هذه السنة ، يجب أن تخضع للمعدلات القديمة [22] . ويؤكد هذا التحليل الحصيلة التي بلغت سنة 1971 825 مليون درهم ، نظرا لانها تمثل حوالي ضعف مردودية 1968 أي 28,2 ٪ من المداخيل الجبائية .

تطور حصيلة الضريبة على رقم الأعمال

( 1970 - 1983)

الجدول رقم : 16

| السنوات | 1970 | 1972 | 1974 | 1976 | 1978 | 1980 | 1982 | 1983 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضرائب على رقم الأعمال (بالمليون درهم) | 640 | 910 | 1100 | 1700 | 2800 | 3380 | 5594 | 6260 |
| النسبة إلى مجموع حصيلة الضرائب غير المباشرة ٪ | 32,4 | 35,6 | 35,9 | 36,9 | 35,2 | 35,7 | 38,1 | 42,6 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | 23,9 | 27,3 | 21,0 | 22,3 | 25,0 | 24,3 | 27,7 | 29,1 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الميزانية ٪ | 15,7 | 19,2 | 15,1 | 10,5 | 14,6 | 15,6 | 16,9 | 16,5 |
| النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي ٪ | 3,2 | 4,0 | 3,2 | 4,1 | 5,0 | 4,5 | 6,0 | 6,3 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

انطلاقا من سنة 1970 عرفت الضريبة على رقم الأعمال تزايدا منتظما، ثم استقرت حول 20 و 25٪ من المداخيل الجبائية [1] . ويمكن القول أنه بين سنة 1962 و 1972 لم تكن المداخيل المحصلة في مستوى الحاجيات المتزايدة للميزانية العامة للدولة . وانطلاقا من سنة 1972 أدت تنمية بعض فروع القطاع الصناعي كالبناء والنسيج إضافة إلى التضخم إلى ارتفاع مردودية الضريبة على رقم الأعمال .

وقد عرفت تقديرات مداخيل الضريبة على رقم الأعمال خلال النصف الأول من عقد الثمانينات ارتفاعا متواصلا، حيث انتقلت من 30,75 ٪ سنة 1984 إلى 32,6٪ من مجموع المداخيل الجبائية سنة 1985 [2] . ولعل هذا الارتفاع الأخير للضريبة على

-1 Ibid.

2 - القوانين المالية السنوية.

رقم الأعمال كان هو آخر ارتفاع مهم في ظل الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات قبل أن تتقلص هذه التقديرات في ظل الضريبة على القيمة المضافة .

وهكذا يمكن القول أن الضريبة على رقم الأعمال احتلت مكانة متميزة بدون منازع في ظل الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات، بحيث أن مداخيلها فاقت في بعض الأحيان مجموع الضرائب المباشرة .

إن الضريبة على رقم الأعمال لاتشكل من حيث طبيعة مكوناتها وأسلوب فرضها ضريبة عامة على الانفاق وعلى الاستهلاك الشيء الذي يؤدي إلى الانحراف عن مبدأ الحياد [1] .

فعلى مستوى القطاعات نجد أن بعضها معفي من هذه الضريبة كالقطاع الفلاحي مثلا، وبعضها يستفيد من امتيازات تحفيزية إن لم نقل منشطة كالسياحة ، والصناعة التقليدية، والتصدير ، في حين لايمكن أن تكون حيادية الا بتعميمها على جميع القطاعات، وعلى جميع الأنشطة الاقتصادية، أو أن يكون تصورها على غرار الضريبة على القيمة المضافة، فتكون انذاك حيادية نظرا لتطبيقها الموحد.

ولاتزيل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات كليا الأثر الجبائي الذي يثقل ثمن المنتج ، إذ أن الاسقاطات لاتؤدي دائما إلى ارجاع مبلغها، بحيث قد لايتمكن الملزم من الإستفادة من الدين الضريبي الذي يكون له على الإدارة الجبائية[2]. فيجب اذن تصور قائمة كاملة من الإسقاطات تمكن من تفادي فرض الضريبة بصفة مزدوجة على المنتوجات .

---

1 - إن أسعار الضريبة على المنتجات تفوق شيئا ما الأسعار المعمول بها في الدول السائرة في طريق النمو فيما يتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع، وعلى العكس من ذلك نجد أن سعر الضريبة في المغرب فيما يتعلق بالمنتجات الكمالية أضعف مما هي عليه في دول أخرى، وفيما يلي أسعار الضريبة على المنتجات : السعر العادي يبلغ 19٪ وهو يطبق داخل المغرب، وعند الاستيراد بالنسبة للمبيعات المنجزة من طرف المنتج الجبائي بالتشبيه أو المرخص له، السعر المرتفع يبلغ 30٪ يطبق على المبيعات وتسليم المصوغات من الذهب والبلاتين والفضة والأحجار الكريمة، وكذا مبيعات المشروبات الروحية والسيارات ذات الأسطوانة الكبيرة وقوارب النزهة... الخ، السعر المنخفض الأول 12٪ يطبق على المنتوجات الواسعة الاستهلاك، السعر المنخفض الثاني 11,25٪ يطبق على أشغال مقاولات البناء العقاري، السعر المنخفض الثالث 9٪ يطبق على مبيعات الزيوت الغذائية، السعر المنخفض الرابع 8٪ يطبق على مبيعات المنتوجات الصيدلية وأجهزة استقبال الراديو و كذلك الأدوات المدرسية، السعر المنخفض الخامس 6,36٪ يطبق على الماء والطاقة الكهربائية والغاز والمنتجات النفطية.

2 - يهدف نظام الإسقاطات المسموح به للمكلفين بالضريبة على المنتجات إلى الحد من الأثر التراكمي للضريبة، وهكذا يتم إسقاط الضرائب المطبقة في المراحل السابقة قصد الحد من أثر الضرائب المحصلة تباعا في مسلسل تحويل مادة أولية أو معالجتها أو صنع منتوج نهائي، انظر : مصطفى الكثيري المرجع السابق ص 92 وما بعدها.

ولكن إذا كانت الضريبة على رقم الأعمال تستهدف الانفاق الاستهلاكي فقط، ولايجب أن يكون لها من الناحية النظرية أثرا على الاستثمار [1] ، فما هي انعكاسات هذه الضريبة على مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني ؟ وما هو اثر هذه الضريبة على الاستثمار والانتاج ؟

من بين أهم القطاعات الاقتصادية التي تحضى بالأولوية في المخططات الاقتصادية هناك قطاع السياحة، فهذا القطاع رغم كونه يستفيذ من اعفاء كامل من الضريبة على المنتجات ويخضع لسعر منخفض للضريبة على الخدمات (4,17٪) وذلك منذ 1962 [2] كما يستفيذ من الحق في ارجاع جميع الضرائب التي تؤثر على بناء المجموعات السياحية وتجهيزها، بالإضافة إلى ماتشكله هذه الامتيازات إلى جانب قانون الاستثمارات السياحة من اعانة مالية حقيقية للقطاع السياحي، كل ذلك يبقى دون اثر ايجابي على نمو هذا القطاع ومردوديته نظرا لكون تنمية القطاع السياحي يتطلب حلولا هيكلية على المستويات الادراية والتقنية والتنظيمية، أكثر مما يتطلب امتيازات جبائية.

على مستوى آخر نجد قطاع النقل والخدمات الخاضع للضريبة على الخدمات[3] يتأثر سلبا بالضريبة على المنتوجات خصوصا عندما يلجأ المكلف إلى تموين مقاولته بمواد خاضعة للضريبة على المنتوجات، بحيث تدخل تكلفة الانتاج في ثمن تكلفه الخدمة[4].

وهكذا لاتستطيع مقاولة نقل المسافرين أو السلع اسقاط الضريبة على المنتوجات التي أثرت على المنتجات المستعملة أو على العقارات المخصصة لممارسة نشاط المقاولة .

وعليه يمكن القول ، أن المقاولات التي تنتمي الى القطاع الثالث، والتي يستحيل عليها إسقاط الضرائب المؤداة عند الشراء خلال دورتها الإنتاجية عن طريق تلك المقتطعة عند البيع ، يجعلها تتعثر في مجال توسيع الاستثمار وتحديث التجهيزات المستعملة .

---

1 - ZEMRANI (A.B), op cit, p : (154 - 157)

2 - ZEMRANI (A.B), op cit, p 156

3 - تفرض الضريبة على الخدمات على القطاع الثالث بينما تفرض الضريبة على المنتجات على أنشطة القطاع الصناعي، وتتصاعد أسعار الضريبة على الخدمات كما يلي : السعر العادي 12٪ ويطبق على خدمات مثل مبيعات المواد الغذائية والمشروبات المستهلكة في عين المكان وعلى إيجار الخدمات وكراء حقوق الابتكار والتأليف المتنازل عن امتياز استغلالها وكذا تقديم الخدمات من طرف المهن الحرة والمماثلة لها والعمليات البنكية وعمليات الوساطة... الخ. السعر المرتفع 15٪ ويفرض على الخدمات التي كان من المقرر تحديد أنواعها بمقتضى مرسوم تطبيقي، السعر المنخفض 6٪ويفرض على الخدمات الطبية والجراحة وطب الأسنان والبيطرة ، السعر المنخفض الثاني 4,17٪ وتفرض على عمليات نقل البضائع، ومبيعات المواد و المشروبات قصد الاستهلاك في عين المكان، وتقديم خدمات الإقامة من طرف الفنادق و المطاعم المستغلة داخل هذه الفنادق و المجمعات العقارية السياحية.

4- ZEMRANI (A.B), op cit, p : (155)

أما على مستوى القطاع الصناعي الذي يستفيذ من اسقاطات ذاتية وأخرى مالية، فإن اقتصار امكانية اسقاط الضريبة على السلع التي تساهم بشك مباشر في الانتاج الصناعي يؤدي إلى استبعاد سلع الاستثمار التجاري من هذا الاسقاط حيث لاتتمتع المقاولة التي تقوم ببناء وتجهيز وحدات البيع بالجملة، بأي حق في اسقاط الضريبة المتحملة عند الاستثمار .

بالإضافة إلى ماسبق لاتتمتع منشات المقاولات وعربات النقل بنظام الاسقاط ، كما أن الضريبة على المنتجات تعتبر نسبيا مرتفعة (19٪ ) وتحصل في بعض الأحيان في مرحلة لا وجود فيها لقيمة مضافة. كما أن الاسقاطات المخولة في القطاع الصناعي تعتبر ضيقة، وتخضع لمعدل ضريبي مرتفع جدا الشيء الذي يثقل تكلفة الاستثمارات الصناعية[1] خصوصا وان سلع التجهيز والاستغلال لاتستفيذ من الاسقاطات، وبذلك تعتبر الضريبة على المنتجات بعيدة عن المزايا التي تخولها الضريبة على القيمة المضافة.

أما على مستوى القطاع الفلاحي الذي يستفيذ من نفس الاسقاطات التي يستفيذ منها القطاع الصناعي، فنجده يتأثر هو الاخر بمحدودية هذه الاسقاطات[2] كما لايتمتع باسقاطات على سلع للتجهيز المستعملة في هذا القطاع .

على المستوى التقني نجد أن كثرة المعدلات التي تنص عليها الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات، حيث تضم الضريبة على المنتوجات وحدها سبعة أسعار إلى جانب أربعة أسعار أخرى بالنسبة للضريبة على الخدمات، تؤدي إلى عدة التباسات وتداخلات وغموض وغياب التجانس، الشيء الذي يتيح عمليا امكانيات التهرب. ولمجرد هذه الامكانيات فإن البعض يستفيذ منها دون البعض الآخر، وبطبيعة الحال ستكون الإستفادة أكبر وأعم بالنسبة لأصحاب الدخول الكبيرة .

وتظهر التعقيدات التقنية للضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات على ثلاث مستويات هي كل من اسلوب وضع الضريبة والتشريع الضريبي، والأداة الجبائية.

فعلى مستوى وضع الضريبة نجد أن الضريبة على رقم الأعمال تتضمن ضريبتين لكل منهما اسلوبه المتميز الذي يتكون زيادة على ذلك من مجموعة من الأسعار الضريبية والاسقاطات والارجاعات، مما تنتج عنه صعوبات في تحديد وتقويم وعاء الضريبة[3] .

---

-1 TIXIER (G) et GEST (G), op cit, p (114), in ZEMRANI (A.B) op cit, p (155)

- 2 ZEMRANI (A.B), op cit p (156)

3 - مصفى الكثيري، المرجع السابق، ص (94 - 95)

أما على مستوى التشريع الضريبي فيؤدي تعقيد النصوص التشريعية وانعدام التناسق بين الجوانب التنظيمية إلى أن تصبح هذه الضريبة شديدة الوقع، وغير واضحة المعالم، ذلك أن النص الأساسي تمت مراجعته ، وتنقيحه في العديد من المناسبات . وهو يتسم بعدم التناسق والوضوح ويبرز أحيانا عددا من التناقضات ، فأساليب الأرجاءات والاعفاءات والاسقاطات لاتمثل سوى برهانا على تناقضات نظام الضريبة على رقم الأعمال.

## خلاصة التحليل

نستخلص مما سبق أن الضريبة على رقم الأعمال تحصل على أساس القيمة الإجمالية للمعاملات بحيث تتراكم حسب مختلف مراحل انتاج وتسويق السلع والخدمات.

وإذا كانت حصيلة هذه الضريبة تعتبر من أهم المداخيل الجبائية في النظام الجبائي المغربي، فإنها لم تدرك مع ذلك مستواها المثالي لعدة أسباب ، منها الإمتيازات الجبائية الممنوحة لعدة قطاعات اقتصادية والتهرب الجبائي، كما تعاني هذه الضريبة من مجموعة من التعقيدات التقنية والادارية [1] سواء من حيث كثرة الأسعار والمعدلات أو من حيث أسلوب تحديد الوعاء الجبائي ، وانعدام التناسق بين التدابير الجبائية على مستوى الإعفاءات والتخفيضات والإسقاطات والإرجاعات.

وتبدو هذه الضريبة كذلك سلبية على المستوى الاقتصادي نظرا لكونها تؤثر على تكوين الأثمنة، فتساهم في التضخم ، كما تثقل بشكل متفاوت على شبكات التوزيع والإنتاج حيث تميز قصر هذه الشبكات ، وتعاقب أوسعها . كما تدفع المقاولات الى اعتماد أساليب الانتاج والتسويق والاندماج الرأسي الذي يعتبر من الناحية الاقتصادية غير متلائم مع أهداف التنمية المتوازنة.

وأخيرا تظهر سلبيات الضريبة على رقم الأعمال من الناحية الاجتماعية نظرا لعبئها الثقيل على المنتوجات والخدمات ذات الاستهلاك الواسع الشيء الذي ساهم في تدهور القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدود .

1 - على مستوى تحصيل الضريبة على رقم الأعمال هناك نظام معقد يتضمن ثلاثة أساليب للتحصيل وهي كل من أسلوب التقدير الجزافي المبسط، ويتم تحديده من طرف الإدارة بعد اتفاق مع المكلف بالضريبة عندما لا يتجاوز مقدار معاملاته مبلغا معينا، وأسلوب التصريح الشهري وهو إجباري بالنسبة للمقاولات الجديدة والمؤسسات الموسمية واختياري بالنسبة لباقي الملزمين الذين يختارونه والأسلوب العام للتسبيقات الاحتياطية الذي يفرض على الملزمين الذين لا يخضعون لأحد الأسلوبين السابقين، انظر مصطفى الكثيري، المرجع السابق ص 93 .

## 3- حدود الرسوم الجمركية

تعتبر المبادلات الخارجية من العناصر الاقتصادية الرئيسية التي يقوم عليها كل اقتصاد وطني كيفما كانت درجة نموه، فالتجارة الخارجية تحقق مكاسب عديدة على مستوى التكامل الاقتصادي ، وتحتاج دول العالم الثالث أكثر من غيرها إلى هذه المبادلات، خصوصا لضمان تمويل اقتصادياتها بالمواد الغذائية الأساسية وبوسائل الانتاج ومبلغ التجهيز ومصادر الطاقة.

فلايمكن لأية دولة في العالم المعاصر أن تنغلق على نفسها، وتعتمد على سياسة التصلب والإمتناع في مواجهة الخارج، لان من شأن ذلك أن يحبط كافة مشاريعها التنموية، ويعرض اقتصادها ومجتمعها للتخلف وخلق اختلالات في التوازن بين تكوين الطلب وبنية الانتاج، إضافة إلى اثارة الارتباك في اسعار الصرف[1] ، وفي المقابل فإن الإنفتاح المطلق على العالم الخارجي بإمكانه أن يؤدي بالدولة الحديثة العهد بالاستقلال، الى استغلال منهجي من طرف رؤوس الأموال الأجنبية إضافة إلى السيطرة على أسواقها وأنشطتها الاقتصادية .

لذلك تتطلب المبادلات الخارجية اعتماد سياسة جمركية متوازنة تعمل على حماية الاقتصادي الوطني والصناعات الناشئة من منافسة السلع الأجنبية من جهة كما تسهل دخول المواد الغذائية الأساسية ووسائل الانتاج الضرورية من جهة أخرى وتسعى الرسوم الجمركية مبدئيا في الدول السائرة في طريق النمو إلى تحقيق ثلاث أهداف[2] ، تتمثل في كل من منع أو تحديد استيراد السلع المستوردة، والمطلوب انتاجها محليا، وتمييز التوسع الاقتصادي عن طريق اعفاء المواد الأولية وسلع التجهيز من الرسوم الجمركية .

ونتناول في هذا الاطار كل من الرسوم على الواردات (أ) والرسوم على الصادرات (ب).

(أ) : الرسوم على الواردات

(ب) : الرسوم على الصادرات

---

1- ZEMRANI (A.B), op cit, p (159)

2 - يرى كابريال أردن، أن فرض الضريبة على المنتوجات المستوردة، ولو أنها تقوم على قاعدة مصطنعة إلا أنها ضرورية لكونها تمثل ثلاث مزايا هي حماية الصناعات الناشئة وتسهيل توازن ميزانية الأداءات، وتحصيل موارد مالية كافية، انظر : ARDANT (G), Histoire de l'impôt, op cit, p : (858)

## (أ) – الرسوم على الواردات

أسست السلطات العمومية المغربية منذ 1957 تعرفه جمركية جديدة تقوم على معدلات تفاضلية، وأهداف تتوخى الزيادة في الايرادات الجبائية وتفضيل التنمية الصناعية للبلاد، إضافة إلى فرض رسوم جمركية ثقيلة على استيراد السلع التي لاتستهلك إلا من طرف أقلية متميزة اقتصاديا .

وقد تم تدعيم هذه التعرفة بحماية تقوم على نظام للحصص وبالزيادة في المعدلات انطلاقا من سنة 1961 . فالإصلاح الجمركي لسنة 1967 إهتم على الخصوص بنظام الحصص ذو الطابع الحمائي والذي أسس مايعرف بالبرنامج العام للواردات الذي وزع السلع المستوردة حسب ثلاث لوائح ، اللائحة (أ) واللائحة (ب) واللائحة (ج) ، حيث خصصت اللائحة الأولى للمنتجات التي تتمتع بحرية الإستيراد، والثانية للسلع التي تخضع لنظام الحصص، والثالثة للسلع الممنوعة من الاستيراد [1] . ففي سنة 1972 كانت اللائحة (أ) تهم 68٪ من السلع المستوردة واللائحة (ب) 30 ٪ مقابل37٪ و61٪ على التوالي سنة 1967 [2].

وإنطلاقا من بداية عقد السبعينات تأكدت ارادة تكريس الحماية الجمركية للصناعة الوطنية التي لازالت غير قادرة على المنافسة بشكل واضح ، وذلك في ظل استراتيجية التنمية الموجهة نحو سياسة إنعاش صناعات التصدير .

ولم تتوقف طيلة عقد السبعينات اللائحة (ب) التي تهم المنتجات الخاضعة لنظام الحصص عن الإتساع ، خصوصا مع بداية الأزمة المالية لسنة 1978 والظروف المحيطة بها، خاصة منها تلك المتعلقة بتقليص الموجودات من العملة الصعبة اللازمة لأداء أثمنة المواد المستوردة من الخارج فقد غطت اللائحة (ب) 61٪ من الواردات سنة 1983 [3] . كما تزايدت بموازاة مع ذلك الرسوم الجمركية على الاستيراد للحد من التطور السلبي لبنية الواردات، التي تتسم أكثر فأكثر بهيمنة المواد الغذائية ، ووسائل الانتاج المعفية من هذه الرسوم، أو الخاضعة لرسوم جمركية ضعيفة .

---

-1 LOZE (M), op cit, pp (353 - 355)

-2 Banque mondiale, Rapport sur le developpement économique et social du Maroc, Washington, 1981, Tab (3,6) p(35)

-3 Ministère du commerce et de l'industrie, Direction du Commerce Exterieur, Programme Général des Importations pour l'année 1983, 2ème edit, Octobre 1983.

وقد تمكن المسؤولون من الزيادة خلال بضع سنوات من معدل الرسم الخاص على الواردات ، فانطلاقا من معدل 2,5 ٪ المؤسس منذ 1906 انتقل إلى 5٪ سنة 1973 ثم الى 8 ٪ سنة 1977 ، ثم إلى 12 ٪ سنة 1978 ، وأخيرا إلى 15 ٪ سنة 1979، ففي سنة 1982 بلغت حصيلة الرسم الخاص على الاستيراد نسبة 17٪ من مجموع الموارد الجبائية[1] . ولعل تأثير هذا الرسم يعتبر كبيرا لكونه يطبق بدون تمييز ، وتقريبا بدون استثناء على جميع الواردات.

أما التنبر الجمركي الذي كانت نسبته 4٪ من مجموع الرسوم المفروضة على الواردات فقد تم رفعه ليصل 10٪ سنة 1979 . وقد أدى هذا التوجه الذي طبع الرسوم الجمركية الى أن يخضع كل منتوج مستورد في بداية الثمانينات إلى أربعة رسوم متوالية تتمثل في كل من أداءات الإستيراد والرسم الخاص على الواردات، والتنبر الجمركي ، والضريبة على المنتجات .

تطور حصيلة الرسوم الجمركية على الواردات

1683 - 1956

الجدول رقم : 17

| السنـوات | 1956 | 1960 | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة أداءات الاستيراد (بالمليون درهم) | 154 | 255 | 278 | 452 | 668 | 1230 | 1506 | 1703 | 1598 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | ٪24 | ٪26 | ٪19 | ٪15 | ٪12 | ٪9 | ٪10 | ٪9 | ٪8 |
| حصيلة الرسم الخاص على الاستيراد بالمليون درهم | - | 30 | 50 | 88 | 319 | 2085 | 2445 | 2994 | 2631 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | ٪3 | ٪3 | ٪3 | ٪3 | ٪6 | ٪5 | ٪16 | ٪17 | ٪14 |
| حصيلة التنبر الجمركي (بالمليون درهم) | – | – | – | – | 60 | 519 | 684 | 849 | 810 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | - | ٪1 | ٪1 | ٪1 | ٪1 | ٪4 | ٪5 | ٪5 | ٪4 |

المصدر : إحصائيات وزارة التخطيط وحسابات الخزينة بوزارة المالية

1- AKESBI (N), Politique fiscale et developpement économique et social, op cit p(326)

ورغم الأهداف الحمائية التي أسندت للرسوم الجمركية لحماية الصناعة الوطنية، مع تفضيل المواد الغذائية ووسائل الانتاج، فقد اصطدمت هذه السياسة بعدة سلبيات، منها ان تطبيق نظام الحصص على الواردات قد أبان عن عدة منافد للغش والتهرب[1] كتزوير أذونات الإستيراد، وحصول مستوردين مزورين على أذونات يقومون بتفويتها فيما بعد للغير مقابل عمولات تتراوح ما بين 10 ٪ و 30٪.

إلى جانب ذلك لوحظ نوع من المحاباة في مجال الاستيراد لبعض المستوردين، فإذا كانت السلع الوسيطة تخضع لسعر جمركي يتراوح مابين 10 ٪ و 20٪ ، وتخضع سلع التجهيز لسعر جمركي يتراوح مابين 8 و 25 ٪ ، ففي الغالب يطبق سعر يتراوح مابين 25٪ و15٪[2] ففي الغالب تطبق الأسعار الموجودة في أسفل السلم، بينما تخضع السلع الكمالية لمعدل يتراوح مابين 50٪ و200٪.

إن هذه الاسعار التي تساهم عمليا بمردودية مالية وافرة تؤدي الى انعكاسات اجتماعية، حيث يحقق المستوردون أرباحا طائلة من خلال إدماج الرسوم التي أدوها على الاستيراد في أثمنة السلع المستوردة، الشيء الذي يؤدي الى ارتفاع الاسعار، فإذا كان هامش الربح يتراوح مابين 15 ٪ و 30٪ فانه على مستوى الواقع يقع تجاوز هذا الهامش، الشيء الذي يعكس مدى استفادة الرأسمال الخاص من تضريب الواردات.

إضافة الى ماسبق، فان تحديد القيمة في ادارة الجمارك تقوم على اسقاط الرسوم المؤداة عند الاستيراد، وتكاليف الجمرك وهوامش الربح من ثمن الجملة الذي ستباع به البضاعة المستوردة في السوق الداخلي. فالقيمة في الجمرك لاتقوم على أساس القيمة والشحن والتأمين (C.A.F) ، بل على أساس ثمن الجملة داخل الأسواق المغربية، وثمن الجملة هذا، يكون أعلى من الثمن المحدد على أساس القيمة والشحن والتأمين، الشيء الذي يميز عمليا المستوردين، ويمكنهم من حماية إضافية، وبالتالي من أرباح إضافية[3].

ولايمكن تصور هذا التمييز والتفضيل بمعزل عن الضغوط التي تثيرها على مستوى أسعار المواد المستوردة، بمعنى أنها تنعكس عليها بشكل متزايد، ويزداد الأمر حدة على أساس أن حصة مهمة من الواردات تتكون من المواد الغذائية الأساسية، ومن وسائل الانتاج، فنسبة المواد الغذائية المستوردة تزداد سنويا حيث نجدها تنتقل من 16,8٪ سنة

-1 ZEMRANI (A.B), op cit, p (165)

-2 BERRADA (A), op cit, p (21)

-3 MRABET (E), copération internationale multilatérale et développement au Maroc, édit Pedone, Paris 1983 p (361).

1969 إلى 23 ٪ سنة 1973 [1] . وفي سنة 1977 ساهمت المواد الغذائية والمشروبات والمنتجات الإستهلاكية بـ 4,5 مليار درهم ، أي بنسبة 33 ٪ من الواردات. وفي سنة 1980 بلغت قيمة الواردات من القمح والسكر والشاي والقهوة والمنتجات الحليبية والتبغ 2833 مليون درهم ، أما في سنة 1981 فقد بلغت 4613 مليون درهم.

وعليه فإن تمكين المستوردين من هذه الامتيازات الواسعة ومن حماية إضافية مع الزيادة في الرسوم الجمركية، لايمكنه الا أن يؤدي إلى اثار سلبية ، سواء على المستوى الإقتصادي أو الإجتماعي لانعكاسه على ارتفاع أثمان المواد الاستهلاكية خصوصا إذا كانت من المواد الغذائية الأساسية أو من الوسائل الضرورية للإنتاج من خلال انتقال عبء هذه الرسوم إلى المستهلك النهائي، وخاصة انعكاسها على الشرائح الاجتماعية الضعيفة إقتصاديا .

أما بخصوص الرسم الخاص على الإستيراد، والذي تم رفعه بشكل متوالي ليصل سنة 1979 إلى 15 ٪ ، فإنه يزيد من تكلفة الإستيراد ، الشيء الذي يؤكد على وجود الباعث المالي أكثر من الباعث الحمائي ، وذلك نظرا لضعف الصناعات البديلة عن الواردات .

### (ب ) – الرسوم على الصادرات

قد تتخد الرسوم الجمركية على الصادرات شكلا مباشرا كالرسم الاحصائي عند التصدير ، والرسم المفروض على تصدير المنتجات الأخرى، أو قد تتخد شكلا غير مباشر من خلال هيمنة مكتب التسويق والتصدير على قطاع الصادرات[12] وكذلك من خلال نظام الصرف، الذي يجعل المصدر يدفع نوعا من الرسوم الجمركية مقابل تحويل العملة الصعبة إلى عملة وطنية [13] .

---

1 - إن الظاهرة التي تطبع أكثر تطور الاقتصاد منذ 1960 هي الأهمية المتزايدة للعجز في مجال المواد الغذائية الأساسية، وقد أصبح النقص الحاصل في هذا المجال مقلقا انطلاقا من سنة 1974 ، حيث أصبح الفرق بين الإنتاج والاستهلاك مقلقا، فإلى غاية يونيو 1970 كان الإكتفاء الذاتي على العموم مضمونا. ففي سنة 1960 صدر المغرب 101,041 طن من القمح الصلب، و 9320 طن من الشعير و 104,965طن من الذرة، أما في سنة 1974، فقد شكلت الواردات من الحبوب 15٪ من الحاجات الداخلية، وشكلت سنة 1978 26,5٪، وفي سنة 1984 بلغ الإنتاج من الحبوب 3,666 مليون طن، وتم استيراد 2,7مليون طن وقد تزايدت الواردات من الحبوب ما بين 1960 و 1980 بنسبة 12,6٪ في السنة حيث تزايد الإنتاج سنويا بنسبة 1,3٪ بينما تزايد الأستهلاك بنسبة 2,8٪ في السنة. انظر KHROUZ (D), L'économie Marocaine, les raisons de la crise, Editions Maghrébines, 1988, pp : (62-63)

2- ZEMRANI (A.B), op cit, p (171)

3- قد يكون لسعر الصرف آثار إيجابية وقد تكون له آثارسلبية على التجارة الخارجية فتخفيض العملة قد يؤدي إلى بعض الآثار الإجابية كإعادة توازن العمليات الجارية وتحسين ميزانية رؤوس الأموال، كما أن آثار هذا /.../

وحتى تتمكن الصادرات المغربية من منافسة الصادرات الأجنبية في السوق الدولية، فقد تم اعتماد رسوم جمركية جد منخفضة على الرغم من أن البلاد تصدر عددا كبيرا من المنتجات. وتشكل مداخيل الرسوم الجمركية على الصادرات 10,7 ٪ من مجموع مداخيل هذه الرسوم، وتعكس هذه الوضعية ارادة السلطات الجبائية تفادي فرض رسوم ثقيلة على الصادرات التي شكلت حوالي 15 ٪ تقريبا من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1983 [1] ، وفي هذا الاتجاه نص القانون المالي لسنة 1970 على أن سعر الرسم على تصدير المنتجات المعدنية يتغير حسب المنتجات وتبعا لتقلبات أثمنتها في السوق الدولية، وبهذا تكون رسوم الخروج الموضوعة بهذا الشكل المرن ملائمة للظرفية الدولية ومتأثرة بتقلباتها .

فإذا كان من الصعب فرض الرسوم على الصادرات التي يراد تشجيعها وتنميتها ، فمن الصعب أكثر الاعتماد على مردوديتها كموارد أساسية للميزانية ، حينما تكون هذه الرسوم مرتبطة بالسوق الخارجية، وماتعرفه من أخطار دائمة [2] تتمثل في تقلبات الظرفية الاقتصادية وتزايد عدم استقرار الأثمنة، ومنافسة دولية حادة ومضرة بمصالح البلدان المختلفة .

ويستفيد المصدرون من مجموعة من الأنظمة الاقتصادية الجمركية، بحيث تمكنهم هذه الأنظمة من استيراد بعض المنتجات والمواد الأولية من الخارج، مع الاستفادة من ايقاف الواجبات والرسوم ، أو من استرجاع جزء منها محدد جزافيا [3] .

---

التخفيض قد تؤدي إلى نتائج مختلفة، فقد يؤدي إلى تخفيض سعر السلع والخدمات الوطنية تجاه العملة الوطنية، مما يزيد في الطلب الخارجي على المنتجات الوطنية ويعزز زيادة الصادرات الوطنية، وفي المقابل قد يؤدي هذا التخفيض إلى رفع سعر السلع والخدمات الأجنبية تجاه العملة الوطنية مما ينقص من الطلب الوطني على المنتجات الأجنبية ويوقف الواردات، لكن تخفيض سعر الصرف قد يؤدي إلى آثار سلبية كظهور الآثار التضخمية وزيادة قيمة المديونية الخارجية ...

1- عرفت الصادرات المغربية ما بين 1973 و 1982 تحولا بنيويا محسوسا، فبينما كانت حصة المواد الغذائية، والمواد الخام تمثل في الصادرات 85٪ سنة 1973 و 76٪ سنة 1977، وحوالي 60٪ سنة 1982، فإن حصة المواد نصف المصنعة وسلع الاستهلاك انتقلت على التوالي من 13,7٪ إلى حوالي 22٪ لتصل إلى 36٪ سنة 1982ولعل هذا الانخفاض الذي طرأ على المواد الأولية وارتباطه بتزايد المنتوجات المحولة يترجم التحول من اقتصاد فلاحي ومعدني إلى اقتصاد مصنع جزئيا. انظر BENAZZOU (C), Le Maroc face à l'endettement exterieur, Edit Maghrébines 1986 p (16).

2- مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص (102-103)

3- على مستوى منافذ التصدير نجد أن أوربا تشكل المشترى الرئيسي للمنتوجات المغربية ومع ذلك تقلصت حصتها شيئا ما، حيث انتقلت من حوالي 84٪ إلى 76,5٪ ما بين 1973 و 1982، أما بالنسبة للسوق الأوربية المشتركة فإن حصتها انخفضت بحوالي 10٪، حيث انتقلت من 64,5٪ إلى 54,4٪ بالنسبة للفترة المشار إليها. وهكذا فإن السياسة الحمائية الجديدة على مستوى صناعة النسيج والمنتجات الفلاحية، المعتمدة انطلاقا من سنة 1977 لم تتح لصادراتنا النمو كما كان متوقعا، ومع ذلك فإن مبيعات المغرب إلى السوق الأوربية المشتركة تضاعفت ثلاث مرات ما بين 1973 و 1982 . انظر : BENAZOU (C), op cit, p (20)

وقد كانت الأنظمة الاقتصادية الجمركية الوحيدة الموجودة بالمغرب قبل الإستقلال تقتصر على أنظمة توقيفية كالتخزين ، والقبول المؤقت، والعبور، والإستيراد المؤقت ، وكانت هذه الأنظمة مقننة بنصوص صادرة قبل 1939 . أما نظام استرجاع الرسوم الجمركية (الدراوباك) فقد أحدث سنة 1952 . ولم تكن هذه النصوص التي تقادمت جل مقتضياتها تستجيب لمتطلبات انعاش التجارة الخارجية، لذلك تم ادخال نصوص جديدة سنة 1973 تسعى إلى تحديث وتبسيط المسطرات الجمركية المعمول بها، وتعميم هذه المسطرات والأدوات الجمركية على حالات أخرى للمبادلات الخارجية حتى يمكن لكل عملية اقتصادية ان تستفيذ من مزايا هذه الأنظمة الاقتصادية الجمركية.

ويبدو ان السلطات العمومية في المغرب تسعى من خلال سياستها الجمركية إلى العمل على متابعة انعاش الصادرات عن طريق تشجيع تنمية تصدير المنتجات المصنعة بالمغرب، وتحويل الجمارك من مجرد ادارة جبائية ، إلى ادارة للتجارة الخارجية[1] تناط بها مهمة ديناميكية في التنمية الاقتصادية لفائدة السوق الداخلي ، ولدعم وتشجيع الصناع المصدرين، ولإحداث اطار عام للعمل يمكن من التوفيق بين مصالح الدولة والمكلفين.

ويبلغ عدد الأنظمة الاقتصادية الجمركية حاليا سبعة ، وهي كل من القبول المؤقت، والاستيراد المؤقت، والتخزين واسترجاع الرسوم، والتصدير قصد التحويل بالخارج، والتصدير المؤقت ، والعبور .

و يمكن القول انه بناء على هذه السياسة التشجيعية على التصدير، يصبح ارتفاع الرسم القيمي المفروض على المنتوجات المعدنية ، والرسم الخاص على الخضروات والطماطم المصدرة، والرسم الاحصائي على التصدير الذي يبلغ 50٪ من قيمة السلعة لاتشكل الا بصعوبة نسبة 1,2٪ من مجموع الموارد الجبائية[2] .

---

1- مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص (104)

2- ZEMRANI (A.B), op cit, p 172

## تطور حصيلة الاداءات المفروضة على الصادرات
## ( 1983 - 1970 )

الجدول رقم : 18

| السنــوات | 1970 | 1972 | 1974 | 1976 | 1978 | 1980 | 1982 | 1983 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الاداءات المفروضة على تصدير المعادن (بالمليون درهم) | 38 | 42 | 173 | 185 | 100 | 130 | 230 | 230 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | ٪1,4 | ٪1,2 | ٪3,3 | ٪2,4 | ٪0,8 | ٪0,9 | ٪1,1 | ٪1,0 |
| الاداءات المفروضة على الصادرات الأخرى (بالمليون درهم) | 20 | 20 | 20 | 28 | 22 | 28 | 39 | 40 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | ٪0,7 | ٪0,6 | ٪0,3 | ٪0,3 | ٪0,1 | ٪0,2 | ٪0,1 | ٪0,1 |

المصدر : تركيب مستمد من القوانين المالية السنوية

وهكذا فإن الصادرات المغربية تعتبر معفية تقريبا من الرسوم الجمركية على الصادرات بناء على تواضع الرسوم المفروضة عليها. وفي الواقع فان المغرب التجأ كبديل عن الرسوم على الصادرات المباشرة إلى رسوم أخرى غير مباشرة، تتمثل في احتكار الدولة للتسويق والتصدير من خلال بعض المؤسسات العمومية التي تدفع إلى ميزانية الدولة موارد مالية مستخلصة من أرباح صادراتها إلى الخارج[1] . وبذلك تكون لهذه المدفوعات طبيعة جبائية .

فقد أمم المغرب منذ 1965 أنشطة التسويق والتصدير بنسبة 76 ٪ من المنتجات المعدنية المصدرة بواسطة المكتب الشريف للفوسفاط [2] ، ان مكتب التسويق والتصدير الذي يحتكر أنشطة التسويق والتصدير في مجال تصدير المنتجات الفلاحية والغذائية كالخضروات والبواكر، والمصبرات والخمور والقطن يقوم بشراء هذه المنتجات من المنتج المغربي بأثمنة تكون منخفضة على العموم، ثم يقوم بعد تسويقها في الخارج بأثمنة مرتفعة بالاحتفاظ بالفرق بين الشراء والبيع، والذي يساوي في الغالب أربع مرات ثمن الشراء [3] ففي سنة 1975 مثلا دفع مكتب التسويق والتصدير مقابل الكيلوغرام من الخضروات للمنتج 0,90 درهم بينما تمكن من بيعها على مستوى السوق الأوربي بما يعادل 4,50 درهم للكيلوغرام.

---

1- عقب أزمة 1964 - 1965، ووعيا بحجم سيطرة الشركات الأجنبية على التجارة الخارجية قرر المسؤولون في يوليوز 1995 القيام بتأميم جزئي للتجارة الخارجية، بحيث ثم أحدث مكتب التسويق والتصدير بمقتضى مرسوم ملكي بمثابة قانون بتاريخ 19 يوليوز 1965 ثم أعيد تنظيمه بمقتضى ظهير 19 دجنبر 1976. انظر EL MIDAOUI (A), Les entreprises publiques au Maroc et leur participation au developpement, Edit impression Afrique-Orient, pp : (329-330).

2- ZEMRANI (A.B), op cit, p : (172)

3- المنتجون يشتكون ويدينون بشدة وباستمرار هامش الربح المقتطع من طرف مكتب التسويق والتصدير من المنتجات المصدرة. انظر EL MIDAOUI (A), op cit. p (355)

وهكذا يمكن القول أن المنتج لايتمكن من الاستفادة من أسعار السوق الخارجية، حيث يجد نفسه خاضعا في هذا الاطار لضريبة تبلغ نسبتها 400٪ ، إضافة إلى أن المنتج لايتوصل بمقابل منتجاته لا بعد تسويقها ، لذلك أمكن القول ان لمكتب التسويق والتصدير اثر سلبي على مستوى التحفيز على العمل والانتاج رغم دوره الجيد في تعبئة القائض الاقتصادي.

## خلاصة التحليل

نستخلص من خلال ماسبق أن التجارة الخارجية المغربية عرفت تحولا في عهد الإستقلال عن مبدأ الحرية التجارية ومبدأ المساواة الذي وضع منذ عقد الجزيرة الخضراء سنة 1906 ، وساد طيلة فترة الحماية، وقد جاء هذا التحول ليستهدف تحقيق عدد من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ، فعلى المستوى المالي شكلت موارد الرسوم الجمركية نسبة هامة في مجموع المداخيل الجبائية. وبالتالي من مداخيل الميزانية، وقد عملت هذه الرسوم الجمركية، إلى جانب نظام الحصص والبرنامج العام للاستيراد على تعزيز التوجه الحمائي للصناعة الوطنية الناشئة، كما عملت على تحفيز الصادرات من خلال تطبيق رسوم جمركية ضعيفة جدا، مع تسهيل دخول المنتوجات الغذائية الأساسية، وسلع التجهيز الضروريان اقتصاديا واجتماعيا .

لكن رغم هذه النتائج الإيجابية التي أفرزتها السياسية الجمركية طيلة فترة الستينات وعقد السبعينات ، فقد اتسمت ببعض السلبيات انطلاقا من تنمية التجارة الخارجية على حساب تكوين طلب داخلي متين على المنتوجات الوطنية، مرورا عبر التبعية التي يشكلها ارتباط ميزانية الدولة بتقلبات الأسواق الخارجية، وصولا الى محاباة المستوردين على حساب المستهلك الذي يدفع القيمة الحقيقية للرسوم على الواردات بالإضافة الى الضرائب على الاستهلاك الأخرى .

وقد ظهرت بعض الأساليب الجمركية غير المباشرة المتمثلة في بعض الإحتكارات التابعة للدولة كمكتب التسويق والتصدير : والتي ظهر أنها ذات آثار سلبية على مستوى الانتاج والاستغلال نظرا لوقوفها حاجزا دون التطور الطبيعي للتراكم الرأسمالي لدى المنتج المغربي.

وأخيرا ، يمكننا أن نلاحظ أنه رغم الحجم المرتفع للاقتطاعات الجمركية الا أنها لم تحدث اثارا كبيرة على بنية التجارة الخارجية المغربية ، بل إن تطور هذه الأخيرة ظل متواصلا بانتظام الشيء الذي كرس عجز الميزان التجاري وساهم في تفاقم عجز ميزان

الاداءات الجارية، وأدى الى تدهور سريع في الموجودات الخارجية من العملة الصعبة ، وأدي الى اللجوء المتزايد إلى صندوق النقد الدولي والمؤسسات المالية الدولية، قصد الإستدانة . وتؤدي كل هذه النتائج إلى القول بعدم انسجام السياسة الجمركية مع متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

تطور ميزان التجارة الخارجية

1982 - 1970

الجدول رقم : 19

| السنوات | 1970 | 1972 | 1974 | 1976 | 1978 | 1980 | 1982 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| قيمة المبادلات الخارجية (بالمليار درهم) | 5,9 | 6,5 | 15,7 | 17,1 | 18,6 | 26,4 | 38,4 |
| النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي ٪ | 30,5 | 28,7 | 46,8 | 41,4 | 35,9 | 38,0 | 43,4 |
| قيمة الواردات باعتبار القيمة والشحن والتأمين (بالمليار الدرهم) | 3,4 | 3,5 | 8,2 | 11,5 | 12,3 | 16,7 | 25,9 |
| النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي ٪ | ٪17,8 | 15,7 | ٪24,6 | 27,9 | ٪23,8 | ٪24,1 | ٪29,3 |
| قيمة الواردات مسلمة بميناء الشحن بالمليار درهم | 2,4 | 2,9 | 7,4 | 5,5 | 6,2 | 9,64 | 12,4 |
| النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي ٪ | 12,6 | 13,0 | 22,1 | 13,4 | 12,0 | 13,8 | 14,0 |
| العجز التجاري بالمليار درهم | 1,0- | 0,7- | 0,8- | 5,9- | 6,1- | 7,1- | 13,5- |
| معدل التغطية ٪ | 71,1 | ٪82,5 | ٪89,7 | ٪48,2 | ٪42,5 | ٪57,4 | ٪47,8 |

المصدر : تركيب شخصي انطلاقا من تقارير بين المغرب

تشكل الجباية غير المباشرة كما رأينا مزيجا من الضرائب هدفها الرئيسي هو ضمان الموارد المالية الضرورية للدولة لمواجهة نفقاتها المتزايدة المنبثقة عن دورها التدخلي. فالضرائب الداخلية على الاستهلاك والضريبة على رقم الأعمال تمثل حوالي40٪ من المداخيل الجبائية، وإذا ما أضفنا إلى ذلك رسوم التسجيل والتنبر (9,80٪ ) المصنفة

تقليديا ضمن الضرائب غير المباشرة والرسوم الجمركية التي تشكل حوالي 37 ٪ فان نسبة الضرائب غير المباشرة ستبلغ 86٪ من مجموع المداخيل الجبائية، وتشهد هذه النسب المأوية على العبء الثقيل الذي يتحمله المنتجون والمستهلكون على السواء .

وقد رأينا كيف أن الجباية غير المباشرة تحتفظ بمكانة متميزة للاقتطاعات القائمة على التبادل الخارجي والتي تمثل حوالي 22٪ من المداخيل الجبائية ، فإذا أضفنا اليها مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط على شكل الأرباح المهنية وكذلك الفوائض المترتبة عن ادارة مكتب التسويق والتصدير، فان حصة الرسوم الجمركية ضمن المداخيل الجبائية تنتقل الى نحو 37٪ .

وهكذا نجد أن الإنشغال بالمردودية المالية في السياسة الجمركية قد غطى على الدور الاقتصادي للنظام الجمركي، فالسياسة الحمائية للرسوم على الواردات تعتبر صلبة جدا، ولايمكنها أن تميز تنمية الصناعة الوطنية، كما أن الرسوم على الصادرات المطبقة بواسطة مكتب التسويق والتصدير تشكل عقوبة حقيقية على المجهود الانتاجي الوطني رغم الدور الذي قام به هذا المكتب في تعبئة الفائض الاقتصادي .

# خاتمة الفصل الثاني

نلاحظ من خلال ماجاء في هذا الفصل المتعلق بالحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي، أن مكونات هذا النظام عبارة عن نتيجة وافراز للحدود الكلية للنظام الجبائي، وعلى الخصوص منها الحدود الاقتصادية، فعلى أساس هذه الحدود الكلية، واحتراما لمبادىء الإستراتيجية الليبرالية وتفضيل رأس المال على العمل والتراكم الرأسمالي على اعادة توزيع الدخل، حافظ النظام الجبائي على مكوناته الموروثة عن عهد الحماية والمتسمة على الخصوص بهيمنة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة وتفضيل الضرائب المفروضة على الدخل المحدود وعلى المواد الاستهلاكية الجارية على الضرائب الفلاحية والعقارية والتجارية والصناعية والمهن الحرة .

ولعل مثل هذا الواقع الذي عاشته الجباية المغربية منذ بداية الإستقلال إضافة إلى التوجه الخارجي للإقتصاد، وتعليق مداخيل الميزانية على الرسوم الجمركية، إلى جانب الدور الذي تريد أن تلعبه الدولة كمحرك أساسي للاقتصاد يخلق جوا من التناقض والغموض والتفكك على جميع المستويات وعلى الخصوص على مستوى استراتيجية التنمية المعتمدة .

ان نظاما جبائيا بهذه المواصفات لن يكون أبدا أداة تنموية فعالة لذلك وجب ادخال اصلاح حقيقي على هذا النظام من خلال اعادة هيكلة الجباية المباشرة، وتكييف الجباية غير المباشرة في اتجاه وضع ضريبة تفضيلية وأقل تراجعية ، كما يجب العمل في هذا الاطار على ادماج المجتمع القروي في اقتصاد التبادل، ورفع أسعار الضرائب المفروضة على الطبقات المحضوضة وعلى الخصوص على أولائك الذين يستثمرون أموالهم في مجالات لاتعود بالنفع على التنمية الاقتصادية بالبلاد .

# خاتمة القسم الأول

رأينا من خلال هذا القسم كيف يندمج الحدث الجبائي بالحدث الاقتصادي، والأداة الجبائية بأدوات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وكل ذلك من خلال استعراض الحدود الكلية والجزئية للنظام الجبائي المغربي، فهذه الحدود تبين طبيعة العلاقة الجدلية القائمة بين النظام الجبائي من جهة ، واستراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى، فظروف حداثة المغرب بالاستقلال، وغياب كل حركية اقتصادية حرة، ورغبة من المسؤولين في بناء نظام اقتصادي ليبرالي، وجعل الدولة في خدمة هذا الاقتصاد، فرض على المغاربة اختيارات اقتصادية واجتماعية متناقضة، جانب منها يقدس الرأسمالية الليبرالية واقتصاد السوق والمبادرة الحرة، وتمييز رأس المال على العمل، والتراكم الرأسمالي على إعادة التوزيع، وجانب آخر يطالب الدولة بتحمل عدد من المسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية ، ابتداء من اعداد التراب الوطني وإقامة البنيات الاقتصادية التحتية، مرورا عبر ضمان استمرارية عمل عدد من المرافق الاقتصادية والاجتماعية، ووصولا إلى تشجيع الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية.

إن هذه الاختيارات المتناقضة هي التي أفرزت نظاما جبائيا مشوها يتسم بكافة العيوب التي تجعل منه نظاما غير عادل وغير اقتصادي ويزيد من حدة الأزمة بدلا من أن يعالجها. ففي ظل هذه الوضعية إذن بدأ البحث عن المتهم وعن وأصل الداء وأسباب الأزمة الاقتصادية والمالية التي بلغها المغرب في أواخر عقد السبعينات، وسيأتي الجواب من الخارج، وبالضبط من المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، ان المتهم الذي وقع عليه الاختيار من طرف هؤلاء هي الدولة والاقتصاد العمومي، حيث قيل إنه لولا تدخل الدولة ولولا استثماراتها العمومية، لما حدثت الأزمة، فلمعالجة الأزمة يجب أن تتخلى الدولة عن كل دور في الاقتصاد ، وبالتالي تكييف النظام الجبائي حسب هذا الاختيار الجديد، فكيف حدث إذن التحول في استراتيجية التنمية الاقتصادية ؟ وما هي دوافع الإصلاحات الاقتصادية والجبائية ؟ وأخيرا كيف جاء مضمون الإصلاح الجبائي ؟

# القسم الثاني

# تحول إستراتيجية التنمية الاقتصادية والاصلاح الجبائي

«للتصحيح مدخلان رئيسيان تصحيح في إطار الاستمرار في التبعية، وتصحيح كمقدمة للخلاص من التبعية. وثمة فرق كبير بين طبيعة التصحيح في هذين الإطارين، وما يتطلبه من سياسات، وما يتمخض عنه من نتائج»

إعلان ندوة الكويت عن السياسات التصحيحية في الوطن العربي - المعهد العربي للتخطيط 20 - 22 فبراير 1988

## تمهيد

إن الإصلاح الجبائي المغربي لعقد الثمانينات لم يأت في الواقع لإصلاح البنيات الجبائية فقط، وإنما جاء ضمن منظور إستراتيجي اقتصادي متكامل، وتبين الدراسة المقارنة للتحولات التي طرأت على مجموعة الدول السائرة في طريق النمو أن هناك اتفاق موحد على هذا المنظور الإستراتيجي، فجميع هذه الدول تعرضت للأزمة الإقتصادية في أواخر عقد السبعينات وبداية عقد الثمانينات، وكلها تحاول منذ بداية عقد الثمانينات تطبيق عدد من التدابير الإقتصادية والإجتماعية والمالية عرفت بسياسات التقويم الهيكلي، كما تعمل كلها في نفس الإطار، على إدخال إصلاحات جبائية عميقة، فكل هذه المؤشرات تؤكد لنا بأن هناك تحول عالمي في إستراتيجية التنمية، حيث يظهر أن دول العالم الثالث كانت تعتمد قبل هذه الفترة في تسيير شؤونها الإدارية وحياتها الاقتصادية والاجتماعية على عدد من المفاهيم من بينها على الخصوص النظريات الكينيزية.

فكيف تم التحول دفعة واحدة عن استراتيجية التنمية المعتمدة من طرف الدول السائرة في طريق النمو لمدة تزيد عن ثلاثة عقود[1]؟ وما هي مبادىء هذه الإستراتيجية الجديدة ؟ وما هي الإجراءات التي جاءت بها سياسات التقويم الهيكلي ؟ ثم ما هي دوافع الإصلاح الجبائي ومبادئه في سياق هذا التحول الإستراتيجي للتنمية ؟ وأخيرا ماهي مكونات هذا الإصلاح الجبائي ؟

تلك هي الاشكالية التي سنحاول الإجابة عنها عبر القسم الثاني من هذا الكتاب، حيث سنتناول في الفصل الأول الأزمة الاقتصادية واستراتيجية الإصلاح وفي الفصل الثاني مضمون الإصلاح الجبائي.

---

1- عرف عقد الخمسينات استقلال أغلب الدول في طريق النمو، ورغم اعتماد بعض هذه الدول على مذهب الليبرالية الاقتصادية إلا أنها ظلت ترى في الدولة وفي القطاع العام وفي التنمية المعتمدة على الذات العناصر الاستراتيجية الرئيسية التي يمكنها أن تخلص مجتمعاتها من التبعية وتدفعها نحو التنمية الشاملة، لكن عقد الثمانينات شهد تحولا جماعيا عن هذه الأفكار، انظر : الحبيب المالكي، الاقتصاد المغربي والأزمة، المرجع السابق ص 15 وما بعدها.

# الفصل الأول

# الأزمة الاقتصادية وإستراتيجية الإصلاح

## توطئة

لم يعرف المغرب وحده الأزمة الاقتصادية، بل هناك الكثير من دول العالم الثالث عرفت نفس الظاهرة، وقد كانت هذه الأزمة في جانب كبير منها ذات طبيعة مالية محضة، تمثلت في تفاقم مديونية دول العالم الثالث اتجاه المؤسسات المالية الدولية، وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي. وفي خضم البحث عن أسباب الأزمة التي ترتبط بعدة عوامل داخلية وخارجية تفردت المؤسسات المالية الدولية بتشخيصها للداء إنطلاقا من معتقداتها الإقتصادية الخاصة القائمة على مفاهيم المدرسة الكلاسيكية الجديدة واقتصاد العرض وتجاوب هذه المعتقدات مع الحاجيات الحيوية للإقتصاديات الصناعية التي توجد فريسة للأزمة الاقتصادية المتمثلة في الركود التضخمي منذ بداية عقد السبعينات، والتي كانت ترى في بلدان العالم الثالث خزان احتياطي لتصريف منتجاتها وإدارة أزمتها.

وقد جاءت الحلول الجاهزة للأزمة عبر توصيات خبراء المؤسسات المالية الدولية تدعو الى إعتماد سياسات التثبيت والتقويم الهيكلي للتماثل مع استراتيجية التنمية الجديدة، كما جاءت استراتيجية الاصلاح الجبائي ضمن هذه الاستراتيجية العامة، تستقي منها مبادئها وتتماثل معها في أهدافها، بحيث تشابهت هذه المبادىء والأهداف في أغلب الدول السائرة في طريق النمو التي إعتنقت سياسات التثبيت والتقويم الهيكلي[1].

---

1- تستند برامج التثبيت الإقتصادي التي يصممها ويتابع تنفيذها صندوق النقد الدولي على النظرية النيوكلاسيكية لميزان المدفوعات والتي بلغت ذروتها في كتابات جيمس ميد، في حين تستند برامج التقويم الهيكلي للبنك الدولي على النظرية النيوكلاسيكية في تخصيص وتوزيع الموارد. فقد استخدم الصندوق نظرية ميد في تحليل الصلة القائمة بين تراكم الديون ومشكلاتها والتكيفات الضرورية التي يتعين تنفيذها داخل الاقتصاد القومي لتصحيح عدم التوازن الحاصل في ميزان المدفوعات. والصندوق هنا معني أساسا بمشكلات الأجل القصير. واستخدم البنك الدولي آليات السوق وعدم التدخل الحكومي لتبرير وجهة /...

وإذا كانت جميع المحاولات السابقة للإصلاح الجبائي على المستوى الوطني .. قد تعرضت للفشل، فإن اصلاح عقد الثمانينات قد نجح بفضل الأزمة أولا، وبفضل شروط المؤسسات المالية الدولية ثانيا، حيث لم يجد المغرب بدا في بداية عقد الثمانينات للخروج من عنق الزجاجة الا بابرام اتفاقيات إعادة الجدولة والاقتراضات الجديدة على أساس القبول بادخال اصلاحات اقتصادية ومالية تتماثل مع استراتيجية التنمية التي بدأت تعم مجموع دول العالم حاليا.

انطلاقا من هذه التوطئة نقسم هذا الفصل إلى ثلاث محاور على الشكل التالي :

أولا : الأزمة وسياسة التقويم الهيكلي ،

ثانيا : استراتيجية الاصلاح الجبائي ،

ثالثا : تطور الاصلاح الجبائي في المغرب .

## أولا : الأزمة وسياسة التقويم الهيكلي

لم يعرف المغرب بفرده أزمة المديونية ، بل يمكن القول أنها سمة مشتركة بين أغلب الدول السائرة في طريق النمو، وذلك في حقبة زمنية معينة تبتدأ في أواسط عقد السبعينات ، وتنتهي مع اعتماد هذه الدول سياسة التقويم الهيكلي في بداية عقد الثمانينات[1] ، وقد اتخذت الحلول المختارة لمعالجة الأزمة صبغة ايديولوجية معينة، ابتدأت منذ عقود عديدة، لكن معالمها لم تظهر إلى الوجود بوضوح الا مع بداية عقد

---

نظره في التكيفات المطلوبة في مجال السياسات الكلية التي يتعين الأخذ بها لرفع كفاءة الموارد وتخصيصها. والبنك يفترض هنا أنه معني أساسا بمشكلات الأجل المتوسط والطويل. ويوجد الآن تنسيق كامل ودقيق بين سياسات الصندوق وسياسات البنك من حيث شروط القروض والتسهيلات المقدمة منهما للبلاد النامية، وبحيث تكاد تنتفي الفروق التي كانت قائمة بينهما في عقدي الستينات والسبعينات. انظر في هذا الصدد :

James Meeds, The balance of payments, Oxford University Press, London 1951

- جيرالدم.ماير، التجارة الدولية والتنمية، ترجمة أحمد سعيد دويدار، دار نهضة مصر القاهرة 1968، ص: (72)

- هيروبوكي هيتو، التعاون بين صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، مقال في مجلة التمويل والتنمية، المجلد (23) العدد (3) شتنبر 1986، الطبعة العربية ص 14 وما بعدها.

1- إن مديونية العالم الثالث ليست ظاهرة جديدة، بل يمكن القول أنها ظاهرة قديمة، برزت في منتصف القرن التاسع عشر، بل هناك بعض الدراسات الحديثة التي تؤكد مرة أخرى أن التغلغل الاستعماري تم عن طريق سياسة القرض التي نهجتها المؤسسات البنكية الأوربية الشئ الذي أدى إلى اختناق بعض الدول في القرن التاسع عشر، مثل مصر وبصفة عامة الإمبراطورية العثمانية، وهذا الاختناق المالي أدى إلى وضعية سياسية جديدة، أي أنه سهل التدخل الاستعماري، نفس الشئ يمكن أن يقال عن المغرب، فسياسة الاستدانة التي نهجها المغرب في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين هي التي أدت إلى مؤتمر الجزيرة الخضراء سنة 1906، وجعلت بنك باريس والأراضي المنخفضة ينطلق من مبدإ أن كل ما هو صالح لبنك باريس والأراضي المنخفضة صالح للمغرب، أنظر الحبيب المالكي، التخلف ومنطق الاقتصاد الحر حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي، 17 ماي 1985.

الثمانينات وعلى الخصوص في ظل عهد الرئيس رونالدرغان في الولايات المتحدة الأمريكية ورئيسة الوزراء البريطانية مارغاريت تاتشر، وقد عرفت هذه الايديولوجية الجديدة بإسم اقتصاد العرض ، لكنها في الواقع مجرد اعادة احياء وتجديد لتعاليم المدرسة الكلاسيكية الجديدة والمعروفة حاليا بالليبرالية الجديدة .

وفي هذا الاطار يمكننا ان نلاحظ التجاوب السريع للمغرب مع هذه الايديولوجية الجديدة القادمة من دول الشمال، فقد كان وراء هذا التجاوب عوامل عديدة داخلية وخارجية، أهمها استراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية المعتمدة منذ بداية الاستقلال ، وكذلك التبعية المتزايدة نحو المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي .

إذن كيف ظهرت الأزمة ؟ وما هي أسبابها ؟ وكيف تطورت في العالم أولا وفي المغرب ثانيا ؟ (1) ثم ماهي طبيعة تدابير الإصلاح الاقتصادي والجبائي المعتمدة في إطار سياسة التقويم الهيكلي (2)

1 - تطور الأزمة الاقتصادية

2 - استراتيجية الإصلاح الاقتصادي

## 1 - تطور الأزمة الاقتصادية

تبتدأ الأزمة الاقتصادية مع بداية عقد السبعينات فعند مشارف عقد السبعينات من القرن العشرين أخذ الإنتعاش الإقتصادي الذي دام منذ نهاية الحرب العالمية الثانية والذي حركته مشاريع البناء الكبرى للعالم الغربي الذي دمرته الحرب، يشهد أفوله، وتضطرب آليات النظام الرأسمالي سواء على مستواها المحلي أو العالمي، فعلى المستوى المحلي بدأت معدلات النمو الإقتصادي في التراجع وارتفعت معدلات البطالة، والطاقات العاطلة ، وقفزت معدلات التضخم لأعلى، وتفاقم عجز الموازنة العامة والدين المحلي، وانخفضت معدلات نمو الإنتاجية، وضعفت من ثم معدلات تراكم رأس المال. وعلى المستوى العالمي، إنهار نظام النقد الدولي الذي كان مواتيا في عالم ما بعد الحرب لتأمين نمو التجارة العالمية، وذلك بإعلان الولايات المتحدة فصم العلاقات التي كانت قائمة بين الدولار والذهب، وتم تعويم أسعار الصرف، وتفاقمت علاقات العجز والفائض، سواء بين دول مراكز المنظومة الرأسمالية نفسها، أو بين تلك المراكز ودول العالم الثالث[1].

1 - انظر د. رمزي زكي، هذه الليبرالية الجديدة المتوحشة، الفكر الاستراتيجي، العدد 41-1992 ص : (209 - 249)

كما تشهد حقبة السبعينات أكبر صدمتين نفطتين 1973 و 1979 انتهى معها الرخص الشديد لمواد الطاقة. وتتضخم أسواق النقد الدولية بأحجام هائلة من السيولة الدولية (ظاهرة اليورو دولار والبترودولار) ويتم تعويم أسعار الفائدة على القروض الدولية. كما يتعمق النمو اللامتكافئ بين أقطاب المنظومة (أوربا والولايات المتحدة واليابان).

وفي خضم كل ذلك استشرت ظاهرة التدويل تحت تأثير النشاط الاحتكاري للشركات دولية النشاط، والتي أدت إلى صعوبات التنسيق بين السياسات الكلية الداخلية والسياسات التي تلزم لإستقرار البيئة الدولية.

وعلى العموم انتقلت الرأسمالية في حقبة السبعينات الى عالم جديد، وبيئة جديدة، افتقدت فيها - سواء على صعيدها المحلي أو على صعيدها العالمي - تلك الآليات المواتية المتجانسة التي كانت تعمل بها في عالم ما بعد الحرب، الأمر الذي جعل المنظومة الرأسمالية تعيش منذ تلك الحقبة وحتى الآن ما يمكن تسميته بعصر الأزمة المستمرة.

وانطلاقا من إجماع المدارس الاقتصادية على التأكيد على اتجاه معدل الربح في الأنظمة الرأسمالية نحو الهبوط في الأجل الطويل، فإن الأزمات الإقتصادية الدورية والتقلبات طويلة المدى للدخل القومي في نمط الانتاج الرأسمالي تعتبر تطبيقا لهذا الاتجاه الذي يمكن اعتباره بمثابة قانون موضوعي من قوانين حركة الرأسمالية.

وإذا كان أهم ما يميز الرأسمالية المعاصرة هو اتجاه الفائض الاقتصادي نحو التزايد، حيث يميل من حيث نسبته الى الناتج الكلي عبر الزمن نحو التعاظم بسبب النمو الهائل الذي حدث في قوى الانتاج وتأثير الثورة العلمية والتقنية خصوصا خلال حقبة الإزدهار الكينيزي لعالم ما بعد الحرب، فإن هذا الفائض المتزايد، إما أن يتجه للاستثمار لتوسيع الطاقات الانتاجية القائمة، أوأنه يستهلك، أو أنه يبدد بطرق مختلفة.

لكن إشكالية الرأسمالية الاحتكارية المعاصرة هي عجزها عن إيجاد المنافذ الاستهلاكية والاستثمارية الكافية لإمتصاص هذا الفائض وتشغيله على النحو الأمثل الذي يتفق مع قواعد الرشد والتوزيع الأمثل للموارد. وتتوفر الرأسمالية الاحتكارية على مجموعة من الخيارات تلجأ اليها في آن واحد لتنشيط الطلب الكلي على النحو الذي يمتص هذا الفائض الاقتصادي ويخلق إمكانية لإعادة إنتاجه ويأتي في مقدمة ذلك ما يلي :

1- امتصاص الحكومة للفائض الإقتصادي من خلال الإنفاق العسكري داخليا وخارجيا (الأحلاف والمساعدات العسكرية )

2 - تصدير رأس المال

3 - اتساع دائرة النشاط التسويقي والإعلاني والخدمات .

وتبلغ الأزمة دورتها مع إعلان المكسيك سنة 1982 عن عدم قدرتها على تسديد ديونها. فالأزمة ظهرت بملامح مالية على الخصوص، ولها صلة وثيقة بحجم المديونية وبالعلاقات الإقتصادية غير المتكافأة بين دول الشمال ودول الجنوب ، فكيف تطورت إذن هذه الأزمة في العالم أولا ثم في المغرب ثانيا ؟

## أ) - *تطور الأزمة في العالم*

عرفت أغلب الدول السائرة في طريق النمو خلالَ عقد الستينات والسبعينات حركة نمو مرتفعة في سياق التوسع المسرع للتجارة الدولية ، وسهولة الحصول على مصادر التمويل الخارجية ذات الطابع الخاص[1] ، وقد إستطاع هذا النمو أن يستمر إلى غاية سنة 1979 على الرغم من الاضطرابات المترتبة عن التخلي عن نظام التكافؤات الثابتة سنة 1970 ، والمتمثلة في الانحرافات المعلنة حول الأسعار الرئيسية للعملات الصعبة ، والإرتفاع المتوالي لأثمنة المنتجات النفطية إنطلاقا من سنة 1973 .

وقد أتاحت الحصص المهمة من رؤوس الأموال الخاصة المتأتية على شكل قروض ومساعدات من الأبناك التجارية، على الخصوص خلال عقد السبعينات، للدول السائرة في طريق النمو، الزيادة في استثماراتها – التي بلغت بشكل إجمالي 28٪ من الناتج الداخلي الاجمالي سنة 1978 – وقد بلغ معدل التوسع الاقتصادي السنوي حوالي 6 ٪ في المتوسط خلال الفترة الممتدة مابين 1970 و1979 الشيء الذي ينطبق على تزايد الدخل الفردي بنسبة 3,4 ٪ في السنة.

وانطلاقا من سنة 1980 ، عقب الزيادة الثانية القوية في أسعار النفط ، واعتماد سياسية مضادة للتضخم في الولايات المتحدة وفي أغلب الدولة الصناعة، وقع انقلاب مفاجيء وعنيف وغير متوقع في الظرفية الدولية، وقد لوحظ تباطيء قوي في النشاط الاقتصادي في جميع الدول الصناعية مما أدى إلى تراجع في التجارة العالمية، وانخفاض في أثمنة المواد الأولية ، وتزايد مهم في معدلات الفائدة بالأسعار الحقيقية.

---

1- Christian (F), ajustement des politiques économiques et croissance : aperçu général, FMI, 1988, colloque organisé par le misistère des finances du Royaume du Maroc et le F.M.I pp : (31-33)

لقد كان التأثير السلبي لهذه الصدمات الثلاث الخارجية على اقتصاديات وميزان اداءات الدول السائرة في طريق النمو وغير المنتجة للنفط مهما جدا ، فقد قدر في المتوسط بـ 6٪ من الناتج الإجمالي سنة 1980 و 1982 ، غير أن هذه النسبة تتغير بشكل مهم من دولة إلى أخرى، حيث شكلت حوالي 25٪ في سيريلانكا و21٪ في جامايكا و15٪ في كوريا و14٪ في كينيا و 18٪ في ساحل العاج. وشكل حوالي6٪ في تايلاندا والفلبين والمغرب وتركيا ويوغوسلافيا [1] .

ومع تقليص أسعار النفط في السوق الدولي بعد 1981 امتدت الأزمة إلى الدول المصدرة للنفط . وفي غشت 1982 اعلنت المكسيك عدم قدرتها على ضمان خدمة ديونها الخارجية، كما وجد أكثر من 65 بلدا اخر سائرا في طريق النمو نفسه عمليا في وضعية مشابهة في نهاية 1982 .

إن ظهور آفاق التراجع الاقتصادي العام أدى بدوره إلى تراجع عنيف في حصص رؤوس الأموال الخاصة لدى الدول السائرة في طريق النمو . ويعتقد البعض أن عدم قدرة الدول السائرة في طريق النمو على امتصاص الأزمة الاقتصادية لسنة 1980-1982 يقوم على كونها زادت خلال الفترة 1970-1979 من مجهود الاستثمار، وتمكنت من تحقيق معدل نمو اقتصادي مرتفع يتراوح بين 4,4٪ بالنسبة لإفريقا و7,3٪ بالنسبة للشرق الأوسط[2] .

وقد تطور الاستثمار في هذه الدول بشكل متوازي مع اضعاف الإدخار الداخلي، والزيادة في التمويل الخارجي، الشيء الذي يجعل من الاقتراض الخارجي في جزء منه وسيلة لتمويل الزيادة في الاستهلاك[3].

وقد أدت الثلاث سنوات من تباطىء الإقتصاد الدولي 80-1982 إلى تكريس عجز ميزان الأداءات الجارية، حيث تضاعف بالنسبة المأوية الى الناتج الداخلي الإجمالي منتقلا من 3٪ إلى 6٪ بين 1979 و 1982 . ونشير إلى أن هذا التوسع في نسبة العجز ناتج في جزء كبير منه عن أعباء الفائدة على الدين الخارجي والتي تضاعفت بين 1979 و 1982 منتقلة من 1,6 ٪ من الناتج الداخلي الإجمالي إلى 4,3٪ [4] وقد انتقلت حصة خدمة الدين على الصادرات من 15٪ إلى 31٪ بينما لوحظ في نفس الوقت انخفاض في معدلات الإستثمارات وزيادة إضافية في الإستهلاك ، وتسارع في معدلات التوسع النقدي والتضخم وخروج مهم لرؤوس الأموال .

---

1- Ibid
2- Christian (F), op cit pp (33-34)
3- Ibid
4- Ibid

إن تمويل نصف العجز الخارجي الجاري ، وخروج رؤوس الأموال تم خلال هذه السنوات الثلاث بواسطة الإقتراض لدى الأبناك التجارية، بينما اقتطع الباقي من الموجودات الخارجية من العملة الصعبة.

وفي نهاية 1982 نزلت حصة الموجودات الخارجية من العملة الصعبة إلى مستوى يبلغ بصعوبة شهر من الواردات حيث ستؤدي هذه الوضعية إلى توقف حصص رؤوس الأموال الخاصة .

وهكذا لم يصبح أمام الدول السائرة في طريق النمو من اختيار سوى ابرام مايكفي من اتفاقيات مع المؤسسات المالية الدولية لمساعدتها على الخروج من وضعية العجز والجمود والتضخم[1] وبطبيعة الحال أصبحت هذه المؤسسات منذ أواخر عقد السبعينات تضع شروطا قاسية للحصول على مساعداتها، من هنا بدأ إذن مسلسل إعادة التقويم الهيكلي في دول العالم الثالي.

### (ب) ـ تطور أزمة المديونية في المغرب

عرف المغرب خلال عقد الستينات نموا خفيفا، لكنه كان منتظما رغم الأزمة المالية التي عصفت بالبلاد خلال سنة 1964 - 1965، فبينما انخفض الناتج الداخلي الإجمالي شيئا ما خلال عقد الخمسينات، أخذ يتزايد خلال عقد الستينات بنسبة2٪ في السنة[2] وقد اتسم النمو خلال هذا العقد الأول بنوع من التوازن بين القطاع الفلاحي والقطاعات الأخرى، وكان معدل الإستثمارات متواضع والتضخم ضعيف ، والخلل محدود في مجال توازن الميزانية والتجارة الخارجية.

ونجد خلال هذه الحقبة 60 - 1970 أن القطاع الفلاحي قد نما بمعدل يزيد شيئا ما عن المتوسط (4,7٪ بدلا من4,4٪ ) ، وبما أن هذا المعدل كان يتجاوز بوضوح معدل النمو الديمغرافي (يتمثل الفرق في 2,1 نقطة) فلم يكن هناك خلل في التوازن الغذائي ، وكانت حصة المنتوجات الغذائية الجارية ضمن الواردات ضعيفة، وكان معدل

1- إن تمويل اختلال الأداءات الجارية قد بدأ أكثر صعوبة سنة 1982من سنة 1981، لاسيما بعد ظهور حاجيات هامة تولدت عن عجز ميزانيات الدول الكبرى الصناعية، وتصاعد انعدام الثقة بالسوق الدولية للرساميل إزاء عدد متزايد من البلدان التي تدهورت قدرتها على الأداء. وأمام صعوبات التسديد التي أبدتها هذه الدول الأخيرة، والتي نجمت عن تقلص مواردها، فقد واجه النظام البنكي الدولي أزمة خطيرة دفعته إلى إقامة مزيد من القيود فيما يتعلق بالقروض التي يقدمها وإلى البحث عن الحلول لمشاكل التمويل وذلك فيما يتعلق بتقييم المخاطر، وحجم التسليفات وكذا توسع مسطرة التمويل المشترك مع المنظمات المالية الدولية، انظر تقرير بنك المغرب عن سنة 1982 ص 11.

2- Morrisson (c), Ajustement et équité au Maroc, OCDE, 1991 p (31)

الإستثمار يتحدد في12,3٪ لكن فعالية الاستثمارات كانت مرضية جدا نظرا لكون نمو الناتج الداخلي الإجمالي بلغ 4,4٪ . بينما كان معدل التضخم ضعيفا ما بين 1960 و 1970 حيث كان يبلغ 2,2٪ بالنسبة لمؤشر أسعار التقسيط ، وذلك بدلا من9,1٪ خلال العقد اللاحق . وقد نمت الصادرات تقريبا بنفس حركة الواردات (على التوالي بنسبة 18,9٪ و 20,4٪ بالقيمة الإسمية) الشيء الذي جعل العجز التجاري يبقى ضعيفا .

أما بالنسبة للعجز الإجمالي للميزانية، فقد تراجع من 57 ٪ سنة 1962 - 1963 إلى24٪ سنة 1970 - 1971، عليه يمكن تلخيص خصائص نمو الاقتصاد المغربي خلال عقد الستينات بعبارتين اثنتين، فهو من جهة بطيء جدا حيث تزايد الدخل الفردي خلال العشر سنوات بـ 18٪ فقط ، وهو من جهة أخرى متوازن نسبيا[1] .

إن المرحلة اللاحقة 1970 - 1980 عرفت في نفس الوقت تسارعا في النمو وتعميقا في اختلال التوازنات ، فالظاهرتين مرتبطتين لأن هذا النمو يمول أكثر فأكثر بواسطة الموارد الخارجية. بتكلفة مديونية أصبحت تدريجيا لاتطاق.

فقد بلغ معدل النمو مابين 1970 و 1980 5,6 ٪ أي بزيادة 1,2 نقطة بالمقارنة مع العقد السابق، كما واكب هذا النمو تزايد ديمغرافي مسرع جدا 3,1٪ بدلا من2,6٪ .

ويعتبر عقد السبعينات عقد تراكم الاختلالات ، ففي البداية، ظهر جمود في الإنتاج الفلاحي بينما نما مجموع القطاع الثالث والبناء والأشغال العمومية بشكل مسرع، ثم بعد ذلك ظهر أن على المغرب أن يستورد كميات متزايدة من الحبوب (1,65 مليون طن سنة 1980 بدلا من 0,36 مليون طن سنة 1970 )[2] .

وقد ساهم النمو السريع جدا للواردات من النفط بسبب إرتفاع الأسعار، وتزايد استيراد سلع التجهيز الناتج عن مجهود الاستثمار في زيادة عجز الميزان التجاري، الذي انتقل من 3,9 ٪ من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1970 إلى 10,8٪ سنة 1980 .

من جهة أخرى تزايد كذلك عجز الميزانية بسرعة ، فمن أقل من 4٪ من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1970 إلى 12,4٪ 1980، وبطبيعة الحال فإن هذا العجز يفسر في جزء منه مجهود إستثنائي للإستثمار حيث تضاعفت نفقات الإستثمار العمومي ثلاث مرات في الحجم مابين 65 - 1967 و 78 - 1980 وأصبح معدل الإستثمار مابين 1971 - 1980 مرتين أكبر مما كان عليه خلال فترة 1960 - 1970.

-10 Ibid

-11 Ibid, p (32)

لقد كان من الضروري انتظارآجال طويلة لإنجاز بعض المشاريع الكبرى، كما أن فعالية الإستثمارات تقلصت ، الشيء الذي يفسر انخفاض الإنتاجية الحدية للرأسمال كما يشير إلى ذلك تطور المعامل الحدي للرأسمال ( 2,6٪ سنة 1965 - 1972 )، (و3,4٪ سنة 1973 - 1978 )، ( و6,7 ٪ سنة 1979 - 1982 ) .

وبما أن المغرب حافظ على نمو مسرع للاستهلاك على حساب الإدخار الذي لم يتجاوز 12 ٪ ، فقد تم تمويل جزء مرتفع من الإستثمارات عن طريق الاقتراضات الخارجية. فإذا كان تمويل الإستثمار قد أنجز خلال تطبيق المخطط الخماسي (-1972 68) بفضل اللجوء إلى الموارد الداخلية أكثر منها إلى الاقتراض الخارجي ، فقد عرف خلال المخطط الاقتصادي ( 73 - 1977) تزايدا في نسبة ما مولته هذه القروض ، فقد قفزت نسبتها من 32,2٪ خلال الفترة 68 - 1972 لتبلغ 45,5٪ خلال الفترة 1972 - 68 - إلا أنه خلال المخطط الثلاثي 72 - 1980 تفاقمت هذه القروض لتصل نسبتها إلى 65,8 ٪ .

وهكذا تضاعفت المديونية العمومية الخارجية عشر مرات مابين 1970 و 1982 كما انتقلت العلاقة بين خدمة الدين وتصدير السلع والخدمات من 6 ٪ سنة 1975 إلى أكثر من 31٪ سنة 1980 ، وقد بلغ الحد الأقصى سنة 1984 بنسبة 58٪ [1] .

ويمكن الرجوع إلى التطور الحاصل منذ سنة 1973 لنفهم بدقة كيف انزلق المغرب إلى الأزمة ، بينما كانت الوضعية في البداية ملائمة جدا. فهذا الانقلاب المفاجيء كان مصدره الإرتفاع المفاجيء لأسعار الفوسفاط، فالثمن الحقيقي للفوسفاط تضاعف ثلاث مرات بالأسعار الحقيقية مابين 1973 - 1974 . فقد قامت الدولة، المستفيدة من هذا الفائض باعتماد برنامج انفاقي عمومي مهم جدا، وقد كان من الصعب التراجع إلى الوراء حينما تأكد للجميع أن هذا الانفجار في سوق الفوسفاط كانت مدته سنتان فقط 74 - 1975 .

فالدولة قامت بتمويل مخطط واسع للإستثمار يهم ميادين الري والصناعة والبنيات التحتية، وقد تضاعف حجم الاستثمارات العمومية بالأسعار الحقيقية بنسبة 3,4 مرة مابين 1974 و 1977 ، وعلى المستوى الوطني فإن معدل الاستثمار انتقل خلال نفس السنوات من 16٪ إلى 30٪، ومن جهة أخرى منحت الدولة زيادة في الأجور بنسبة 26٪ إلى الموظفين ، ثم انطلاقا من سنة 1970 ، بدأت تمول الإعانات الممنوحة للمنتجات الغذائية الأساسية (كالسكر والزيت) .

-1 Ibid

لقد كانت سنة 1976 التي تدهور فيها سعر الفوسفاط بـ 47 ٪ بالمقارنة مع 1975 هي التي شهدت تزايد عجز الميزانية بأكثر من الضعف ، حيث بلغ تقريبا 20٪ من الناتج الداخلي الإجمالي.

ورغم ذلك خولت الدولة الأولوية للنمو المسرع على حساب العجز الخارجي، ولعل الإجراء الوحيد الذي أتخذ للتقليص من هذا العجز كان هو الزيادة في معدلات الرسوم الجمركية، فقد شجعت هذه السياسة الجمركية إلى جانب إعادة تقدير معدل الصرف الأنشطة التي تستهدف السوق الداخلي ، بينما عرقلت حركة الواردات والصادرات. فما بين 1974 و 1978 تزايد سعر السلع غير القابلة للاستبدال بـ 21 ٪ بالمقارنة مع سعر السلع القابلة للاستبدال ، وقد تزايد الطلب وانتاج السلع المباعة في السوق الداخلي على حساب الصادرات بشكل انخفضت معه العلاقة القائمة بين الصادرات والناتج الداخلي الإجمالي بثمانية نقط مابين 1973 و 1976 (وقد ساهم تطور الحماية الجمركية لدى بعض زبائن المغرب كذلك في هذا الانخفاض) .

قادت هذه الوضعية المغرب إلى اعتماد برنامج للاستقرار والتثبيت الإقتصادي بالإتفاق مع صندوق النقد الدولي سنة 1978 من خلال التقليص من نفقات الاستثمار العمومي، والزيادة في الضرائب، وتجميد رواتب الموظفين، وتقليص نمو القروض المخولة للمقاولات الخاصة .

لكن الكثير من العوامل الخارجية منعت من تطبيق هذا البرنامج سنة 1979 : المحصول الفلاحي السيء بسبب الجفاف ، والصدمة البترولية الثانية وارتفاع أسعار المواد الأولية ، وظروف الدفاع عن الوحدة الترابية، إضافة إلى بعض الاضطرابات الإجتماعية. وقد اضطرت الدولة في هذه الظرفية إلى الزيادة في الراتب الأساسي للموظفين بنسبة 10٪ ، ورفع الحد الأدنى للأجور من 30٪ إلى 40٪ ، كما تم منح المزيد من الإعانات للمواد الغذائية الأساسية بسبب ارتفاع أسعار الواردات، من جهة أخرى لم تتحسن وضعية الميزان الجاري للسلع والخدمات والميزانية العامة سنة 1980 .

ويرى البعض أن التطور الذي عرفه المغرب منذ سنة 1973 يشبه التطور الذي عرفته العديد من الدول المنتجة للنفط أو التي تتوفر على موارد معدنية[1] ، حيث استفادت من ارتفاع أسعار هذه المنتجات، ثم عرفت بعد ذلك تدهورا أدى إلى الاختلال في التوازنات الاستراتيجية للدولة أي ، توازن الخزينة العامة، توازن ميزان الاداءات والتوازن التجاري .

-1 Ibid, p(33)

إن سنوات 1981 - 1983 ستتسم بتعميق الخلل في التوازنات الاستراتيجية وبتباطىء في النمو، فلأول مرة انخفض الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1981 ، (-2.٪) ثم عاود النمو سيره لكن بحركة بطيئة جدا ، وقد شهدت السنة الأولى محاولة للاستقرار، ففي أكتوبر 1980 ثم الاتفاق مع صندوق النقد الدولي على برنامج من ثلاث سنوات، كان يستهدف ايقاف نمو الاقتراضات وتقليص دعم المنتجات الغذائية الأساسية، حيث قررت الدولة في ربيع 1981 التقليص من دعم المواد الغذائية، لكن ماترتب عن ذلك من زيادة مفاجئة في أسعار الاستهلاك (+50٪) أدى إلى مظاهرات في مدينة الدار البيضاء ، الشيء الذي قاد إلى تعليق برنامج الاستقرار والغائه بعد ذلك[1].

تابع المغرب بعد ذلك سياسة توسعية خلال سنوات 1981 - 1983 مع استمراره في الاقتراض،حيث لم يعد دور هذه الاقتراضات هو تمويل الاقتصاد، وانما تمويل العجز المالي المتزايد، فالدين العمومي الخارجي انتقل من 7.680 مليون دولار سنة 1980 إلى 12337 سنة 1982 و 13.642 سنة 1983 . لكن هذه السياسة تقع في سياق غير ملائم بكثير عن سياق الأزمة البترولية الأولى.

فعلى المستوى الداخلي تأثر الاقتصاد المغربي بالجفاف والذي كان خطيرا بشكل استثنائي سنة 1981 ، وقد عرفت القدرة على انتاج الكهرباء والري عقب ذلك انخفاضا مهما، كما دعى الأمر مرة أخرى إلى استيراد الحبوب. أما على المستوى الخارجي فقد تعرض المغرب لمضاعفات الأزمة البترولية وانخفاض أسعار الفوسفاط، حيث تقلص السعر بالدولار بنحو 21 ٪ مابين 1980 و 1983 إضافة إلى تعرضه لانعكاسات ارتفاع سعر الدولار ومعدلات الفائدة.

إن الاختلال في التوازن بين العرض والطلب الاجمالي يترجم بالعجز المتنامي لميزان الأداءات الجاري ( 12,6٪ من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1981 و 1982 بدلا من 8٪ سنة 1980) والذي يتم تمويله بواسطة الاقتراضات الخارجية [2] ، ثم تفاقمت المديونية بسرعة ، كما تغيرت بنية الدين، حيث تزايدت حصة القروض الخاصة في المدى القصير والمتوسط الشيء الذي زاد من نسبة خدمة الدين (49,5٪ من مداخيل الصادرات سنة 1983 مقابل 33 ٪ سنة 1981) .

---

1- Ibid

2- تميزت وضعية العلاقات المالية مع الخارج خلال السنوات المنصرمة بتفاقم عجز العمليات الجارية لميزان الأداءات. فقد بلغ هذا العجز عند نهاية سنة 1982 ما يناهز 11,5 مليار درهم، أي ما يمثل 12,7٪ من الناتج الداخلي الإجمالي. وقد كانت تغطية هذا العجز تتم جزئيا خلال السنوات الأخيرة بواسطة المنح والمساعدات الخارجية التي لم يفتها أن تزيد في مستوى المديونية وفي التحملات المترتبة عن ذلك في الوقت الذي ارتفع فيه سعر الدولار وزادت معدلات الفائدة بشكل قوي انظر تقرير بنك المغرب عن سنة 1983 ص (62).

وفي سنة 1983 بلغت المديونية الخارجية 11,8 مليار دولار، أي 84٪ من الناتج الداخلي الإجمالي و 300٪ من الصادرات، وفي أواسط السنة تدهورت احتياطات الصرف، الشيء الذي أجبر الحكومة على حصر الواردات بتدابير مستعجلة، والقيام بتقليص مفاجىء من بعض النفقات العمومية.

وقد دفعت هذه الوضعية المغرب إلى مفاوضة صندوق النقد الدولي والبنك العالمي حول الاقتراضات وتطبيق برنامج للاستقرار، وقد خول صندوق النقد الدولي للمغرب قرضا بمبلغ 300 مليون من حقوق السحب الخاصة في شهر شتنبر1983 [1]، كما منحه البنك العالمي مبلغ 600 مليون دولار كقروض قطاعية بالنسبة لسنة 84-1986، وتمكن المغرب من إعادة جدولة ديونه من طرف نادي باريز ونادي لندن لما مجموعة 2 مليار دولار، حيث خولت هذ القروض في اطار برنامج التقويم الهيكلي.

## عمليات إعادة جدولة ديون المملكة المغربية والتي تمت خلال الفترة من أكتوبر 1987 وحتى فبراير 1992

الجدول رقم 20

| تاريخ الاتفاقية | قيمة الدين المجمد (بالمليون دولار أمريكي) | نوع الجهة الدائنة |
|---|---|---|
| – أكتوبر 1983 | 1228 | جهات رسمية |
| – شتنبر 1985 | 1083 | جهات رسمية |
| – فبراير 1986 | 531 | بنوك تجارية |
| – مارس 1987 | 1074 | جهات رسمية |
| – شتنبر 1987 | 2415 | بنوك تجارية |
| – أكتوبر 1988 | 1100 | جهات رسمية |
| – شتنبر 1990 | 1886 | جهات رسمية |
| – شتنبر 1990 | 3200 | بنوك تجارية |
| – فبراير 1992 | 1033 | جهات رسمية |

Source ; World Bank, World Debt Tables 1993 / 94, Vol. 1, 1994, pp . (94 - 97)

1- في إطار متابعة سياسة التصحيح، حصلت السلطات العمومية على قرض جديد تناهز قيمته 300 مليون وحدة من حقوق السحب الخاصة لفترة 18 شهرا ابتداء من شهر شتنبر 1983. وقد شملت السحوبات من صندوق النقد الدولي خلال يبراير 1983 ما قدره 84 مليون من حقوق السحب الخاصة تمثل الشطر الأخير من القرض البالغ 281,5 مليون من حقوق السحب الخاصة والذي سبق الحصول عليه برسم 1982، كما تمت في شهر شتنبر تعبئة شطر أول قدره [illegible] مليون من حقوق السحب الخاصة في إطار التسهيلة الجديدة. وهكذا بلغ مقابل قيمة تسليفات صندوق النقد الدول لسنة 1983 إلى 838 مليون عوضا عن 2,885 مليون في السنة السابقة. انظر تقرير بنك المغرب عن سنة 1983 ص 67.

هكذا تطورت الأزمة الاقتصادية في المغرب من خلال أزمة المديونية ، والتي ترتبت في ظل استراتيجية التنمية المعتمدة منذ بداية الاستقلال ، القائمة على الليبرالية الاقتصادية المدعمة بحد أدنى من تدخل الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية . وقد انتهت هذه الاستراتيجية الأخيرة إلى الانهيار بسبب هذه الأزمة مما شجع على تقبل الأفكار الليبرالية الجديدة التي كانت تصيغ تفاسير سهلة لأسباب الأزمة ولطرق علاجها.

## 2 - استراتيجية الإصلاح الاقتصادي

إن الأزمة التي تفشت مظاهرها في الدول السائرة في طريق النمو عموما وفي المغرب على الخصوص كانت تتسم بسمة بارزة تتمثل في طابعها المالي، فالمشكل الأساسي هو فشل أساليب تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وقيامها منذ البداية على أساس مغلوط يمنح الأولوية في التمويل إلى المصادر المالية الخارجية، وتهميش المصادر المالية الداخلية، وعلى رأسها النظام الجبائي، وعليه يمكن وصف أزمة مديونية الدول السائرة في طريق النمو بكونها مظهرا من مظاهر تبعية هذه الدول إلى الدول الصناعية الكبرى الوصية على المؤسسات المالية الدولية وعلى الأبناك الخاصة .

وهكذا لم تكن استراتيجية الإصلاح الاقتصادي المعتمدة مع بداية عقد الثمانينات نابعة عن ادراة حرة للدول السائرة في طريق النمو بقدر ماجاءت نتيجة سلسلة من الإكراهات المالية والاقتصادية والتي تراكمت عواملها مع بداية عقد السبعينات ، وبلغت أوجها سنة 81 - 1982 .

تستقي استراتيجية الإصلاح الاقتصادي مصادرها من الأفكار المتجددة للمدرسة الكلاسيكية الجديدة[1] فقد عبرت هذه الأخيرة دوما عن عدائها الشديد لمبدأ تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وكان أنصارها من أشرس المعارضين للكينيزية منذ لحظة ظهورها في عام 1936. وتنبغي الإشارة الى أن هذه المدرسة تؤمن بالليبرالية الاقتصادية في أشد صورها تطرفا. وهي ترى أن النظام الرأسمالي لا توجد به عيوب خطيرة، أو قوى تلقائية كامنة فيه، تعرضه بشكل حتمي للأزمات - كما اعتقد الكلاسيك وماركس وكينز - وانما العيوب تكمن خارج هذا النظام وتتمثل في العوائق التي تحول دون عمل قوانين السوق الحرة، وفي التدخل الحكومي الذي أدى إلى نمو الانفاق العام

---

1- أنظر : رمزي زكي، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز المزانة العامة في العالم الثالث، الناشر : سينا للنشر، الطبعة الأولى 1992، ص : (29)

وزيادة الضرائب والرقابة على نشاط القطاع الخاص. كما انتقدت هذه المدرسة قوة نقابات العمال وإصرارها المستمر على زيادة الأجور، وهو الأمر الذي تعتقد أنه يمنع من انخفاض الأجور عند حدوث بطالة على نطاق واسع، فيصعب عندئذ علاجها.

وصفوة القول، أن هذه المدرسة ترى أنه لو توافرت حرية السوق ( قوى العرض والطلب) واقتصرت الدولة على أداء وظائفها التقليدية، وتولت الحكومات مهمة حماية هذه الحرية من ضغوط الدولة ونقابات العمال، فإن النظام يمكن أن يعمل بيسر وسهولة ودون وقوعه في الأزمات. بل إن المثير للدهشة، أن أنصار هذه المدرسة مازالوا يؤمنون (باليد الخفية ) التي تحدث عنها آدم سميث والتي تحقق الانسجام بين المصلحة الفردية والمصلحة العامة.

وقد تدعم هذا التيار الليبرالي الجديد مع فوز كل من حزب المحافظن بزعامة مارغريت تاتشر في بريطانيا سنة 1979 والحزب الجمهوري بزعامة رونالدريغان في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1980 .

وقد أخذت هذه الأفكار تنتشر في بقية الدول الصناعية المتقدمة، ثم انتقلت تحت تأثير المؤسسات المالية الدولية إلى دول العالم الثالث من خلال سياسات التقويم الهيكلي، والتي تضع برامج اقتصادية واصلاحات جبائية يعتقد بطابعها الحتمي والكوني .

وهكذا سنتناول فيما يلي مبادىء استراتيجية الاصلاح الاقتصادي (أ)، ثم توجهات سياسية التقويم الهيكلي في المغرب (ب) .

أ : مبادىء استراتيجية الاصلاح الاقتصادي .
ب : توجهات سياسية التقويم الهيكلي في المغرب .

## أ – مبادىء استراتيجية الاصلاح الاقتصادي

بدأت معالم عودة التحليل الاقتصادي الكلاسيكي الجديد عقب الأزمة البترولية لسنة 1973 ، وتكرست عمليا في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال المدرسة النقدية ومدرسة "الاختيارات السياسية" ومدرسة اقتصاد العرض مع بداية عقد الثمانينات [1] .

وقد انتشرت مدرسة الاختيارات السياسية عبر العديد من كتابات الاقتصاديين الأمريكيين من أمثال جيمس بوشنان الذي حصل على جائزة نوبل للاقتصاد

SEMPE (H), Budget et Trésor, Tome 1 Editions CUJAS, 2ème édition 1988, -1 p(16)

سنة 1986 لمساهمته المهمة في هذه الحركة [1] أما بالنسبة لمدرسة اقتصاد العرض فقد وجدت مجال تطبيقها في عهد حكومة رونالد ريغان ثم امتد تأثيرها تدريجيا إلى دول أخرى مصنعة وسائرة في طريق النمو.

فأهم التحولات والاصلاحات الاقتصادية والجبائية التي تم إدخالها في العالم المصنع من جهة ، وفي الدول السائرة في طريق النمو من جهة أخرى، والمتمثلة في الخوصصة وتحرير القيود القانونية والاصلاح الجبائي ، وبشكل عام سياسة التقويم الهيكلي، كان وراء اثارتها هاتان المدرستان الكبيرتان اللتان خلقتا اثارا مهمة على مستوى السياسات الاقتصادية والمالية، وكان لهما دورا في تقييد الدولة في الميدان الاقتصادي .

ويؤكد البعض أن مركز انطلاق مدرسة اقتصاد العرض هو التصويت الذي تم سنة 1978 بولاية كاليفورنيا على "المقترح13" الذي ركز على تخفيض الضرائب العقارية[2] حيث ستتوج هذه العملية ، التي اعتبرت بمثابة هزة أرضية ، مرحلة إعادة النظر في مجموع أساليب التنمية المعتمدة منذ الحرب العالمية الثانية .

فمدرسة اقتصاد العرض وضعت تحليلا خاصا بها للأزمة أعلنت من خلاله عن كيفية معالجتها لها ، ونجد H. Le Page يلاحظ في هذا الإطار أن أسباب الأزمة لاتنبثق عن ميكانيزمات السوق أكثر مما تنبثق عن التوسع المتنامي لمجالات تدخل الدولة الحديثة [3] .

وترى هذه المدرسة أن المشكل الذي أدى إلى فشل الأفكار الكينيزية الجديدة التي ترتكز على الطلب الإجمالي ، هو تجاهل هذه الأخيرة لدور الحوافز الفردية في تحديد مستوى الإنتاج والعمل، بينما ينتج النمو مباشرة مع تزايد العرض الذي هو المصدر الدائم والوحيد للطلب الحقيقي.

وترتكز مدرسة اقتصاد العرض أو بعبارة أخرى المدرسة الكلاسيكية الجديدة على المعتقدات التقليدية للإقتصاد الليبرالي الكلاسيكي القائم على منطق الانسان الاقتصادي وتفوق نظام السوق كمجال أمثل لاتاحة الموارد[4] وقانون المنافذ لجان

---

1- TANZI (V), Politique et finances publiques pour la croissance et la stabilité dans les pays en developpement, Questions Diverses, Communication présentée au colloque organisé par le Ministre des finances du Royaume du Maroc et le F.M.I 1988 p : (243 - 244)

2- SEMPE (H), op cit, p(35), x. Greffe, La proposition 13 ou la révolte des contribuables, Annales économiques, n° 15, CUJAS, 1980, p : (82)

3- LEPAGE (H), Demain le libéralisme, librairie Générale Française, coll, Pluriel, Paris 1978. p : 457)

4- مصطفى رشدي شيحة، علم الاقتصاد من خلال التحليل الجزئي، الدارالجامعية، 1987 ص 143 - 145

باتيست ساي والميل إلى التوازن مع الإستخدام الكامل لعوامل الانتاج على المدى الطويل .

كما تستند هذه المدرسة على الوصف الجيد للسلوك الاقتصادي ، حيث أن الإختيارات الإقتصادية للأفراد هي التي تحدد الأثمنة النسبية ، كما أن توزيع المداخيل يتحقق بناء على الانتاجية الحدية، ثم أن العناصر الاقتصادية تتصرف حسب ميولها العقلانية ، وتكيف سلوكها طبقا للمعلومات التي تتوفر عليها.

وتعتقد مدرسة العرض أن الأثمنة النسبية التي تحدد مستوى وبنية الانتاج تتأثر بشكل كبير بالجباية ، فللتحكم في سير الاقتصاد يجب تغيير المعدلات المرتفعة للضريبة وإطلاق أسعارها النسبية ، الشيء الذي يحفز على بعض الاختيارات الاقتصادية. أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإن تحليل الانعكاسات المالية والاقتصادية للتعديلات الجبائية يجب أن تأخذ في اعتبارها تحولات سلوك العناصر الاقتصادية .

ويلاحظ أغلب الباحثين أن هذه المدرسة تجاهلت كل محتوى للصراع الطبقي وصراع المصالح والصراع القائم بين العمل ورأس المال، حيث تعتقد بأن سياسة إعادة توزيع المداخيل تسير ضد مصالح الفقراء، لكونها تؤدي قبل كل شيء إلى إفقار الأغنياء الذين ترتبط بهم سعادة هؤلاء ومعيشتهم[1] .

فالبديل المقدم من طرف هذه المدرسة والذي يستهدف تحرير الطاقات الخلاقة يصطدم بسلبيته على مستوى التخلي عن الدولة والتخلي عن الأنظمة والتخلي عن الجباية [2] .

إن تطور الأحداث والأفكار للمدرسة الكلاسيكية الجديدة أفسح المجال أمام اعتماد سياسة اقتصادية جديدة، يعتبرها البعض مركبة[3]، وتقوم في نفس الوقت على الأفكار الكينيزية والكلاسيكية الجديدة . كما أن المرجع الأساسي لخبراء صندوق النقد الدولي يرتكز على المقترب النقدي لميزان الاداءات القصير الأمد بينما يفضل خبراء البنك الدولي المقتربات القطاعية المتوسطة والطويلة الأمد. وقد تولت مدرسة شيكاغو التي عرفت باسم المدرسة النقدية، وهي زبرز التيارات المعاصرة للمدرسة النيوكلاسيكية،

---

1- AKESBI (N), Politique fiscale et développement économique et social, le cas du Maroc, op cit, p (18 - 20)

2- Ibid

3- EL MALKI (H), Vers la recherche de nouvelles solutions à la dette, une issue à la crise ? in, politiques de sortie de crise et relations Nord-Sud, 1989, op cit, p : (253)

مهمة الهجوم على الكينزية ومبدأ تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، بل وأرجعت كل الأزمات والمشكلات التي يعاني منها النظام الرأسمالي إلى الكينزية وما ترتب عليها من سياسات اقتصادية. وكانت أهم ملامح فكر هذه المدرسة، ممثلة في أفكارميلتون فريد مان، هي تركيزها الشديد جدا على النقود والسياسة النقدية، مستندة في ذلك على نظرية كمية النقود الكلاسيكية [1].

بيد أن حركة التداول النقدي عند ملتون فريد مان وأنصاره لا ترتبط أو تتكامل مع حركة الانتاج والاستهلاك والتراكم في بناء نظري متكامل، بل ينظرون إليها على أنها، في التحليل الأخير، من صنع بضعة أفراد يجلسون في مقاعد القيادة بالبنوك المركزية، وهؤلاء قد يخطؤون ويخضعون لضغوط الحكومات. ولهذا ينسب فريدمان وأنصاره كافة مشكلات الرأسمالية المعاصرة ( التضخم، البطالة، الركود...) الى مجرد أخطاء السياسية النقدية التي عمقتها سياسات التدخل للحكومة الكينزية.

ومن هنا فإن الهدف الجوهري للسياسة الاقتصادية يجب أن يتمثل في مكافحة التضخم ، أي في تحقيق الاستقرار النقدي، وليس في هدف تحقيق التوظف الكامل الذي كان الكينزيون يضعونه على قمة أهداف السياسة الاقتصادية. ولن يتسى تحقيق ذلك، الا من خلال سياسة نقدية صارمة تؤدي إلى ضبط معدلات نمو كمية النقود بما يتناسب مع نمو الناتج القومي الحقيقي. ولتحقيق ذلك، يجب الهجوم أولا على المصادر الأساسية للإفراط في عرض النقود . وأهم هذه المصادر في رأيهم، هو نمو العجز في الموازنة العامة للدولة، وهو العجز الذي تفاقم بسبب تدخل الحكومات في النشاط الاقتصادي، وزيادة انفاقها الجاري في مجال الضمان الاجتماعي (اعانات البطالة، الرعاية الطبية والسكنية والتعليمية ودعم المواد الغذائية للفقراء و للأسر محدودة الدخل). فقد تم تمويل هذا العجز من خلال زيادة الاصدار النقدي، وزيادة الضرائب على الدخل، وزيادة الدين العام الداخلي.

ولما كان من غيرالممكن القضاء على العجز، مرة واحدة، في الأجل القصير، فإنه يتعين أن تستهدف السياسة الاقتصادية تخفيض نسبة هذا العجز إلى الناتج المحلي الاجمالي تدريجيا . ولن يتم ذلك الا من خلال تحقيق خفض محسوس في الإنفاق العام الجاري وبالذات الموجهة للضمان الاجتماعي ولاشباع الحاجات الجماعية، فهذا النوع من الإنفاق، يمثل في رأيهم، كلفة اجتماعية لا تؤدي إلى رفع الفعالية الإقتصادية أو زيادة معدلات النمو.

---

1- انظر، رمزي زكي، المرجع السابق ص (30 - 31)

كما طالب النقديون بالحد من الاستثمارات العامة والقطاع العام. وهم يرفضون العجز المتبقي في الموازنة العامة -بعد اجراء هذا الخفض في الانفاق العام الجاري - من خلال التمويل التضخمي ، ويرون ان السبيل الأمثل لذلك هو ارتفاع سعر الفائدة على القروض الحكومية. ويعتقد ميلتون فريدمان، أن ارتفاع اسعار الفائدة في الأجل القصير أفضل بكثير من زيادة الضرائب في الأجل الطويل. فهذا الارتفاع في سعر الفائدة يعد في رأيهم، سلاحا ناجحا للحد من الائتمان المصرفي وزيادة عرض النقود ويرشد من استخدام الموارد . ولا يعبأ النقديون هنا، بالآثار السلبية التي ستحدث من جراء ارتفاع سعر الفائدة في مجال زيادة تكاليف الاستثمار، وزيادة أعباء الدين العام والأضرار الجسيمة التي ستلحق بالمستهلكين.

لكن، كما يلاحظ ذلك Ph. Hugon أدى تداخل الاكراهات والاختلالات المالية وعراقيل العرض ، إضافة إلى تداخل المدد القصيرة والمتوسطة والطويلة المدى إلى تقارب المقتربات : فقد استطاعت نماذج صندوق النقد الدولي ان تدمج شيئا فشيئا العرض وبنيات الأسعار النسبية[1] ، بينما ادمج البنك العالمي معطيات الاقتصاد الكلي في مشاريع التنمية على الخصوص مع منح القروض لبرامج التقويم الهيكلي، وذلك بشكل أدى إلى ادماج دور الطلب الاجمالي حيث أصبحت عبارة عن نماذج : نقدية وكلاسيكية وكينيزية .

وهكذا ظهر الاستعمال المتزامن والمتكامل لمقتربان اثنان : مقترب من النمط الاقتصادي الكلي ينفتح على سياسات ضبط الطلب التقليدية ، ومقترب آخر من النمط الاقتصادي الجزئي المطبوع باقتصاد العرض[2] .

إن نقطة انطلاق سياسات التقويم الهيكلي تتمثل في العجز المزمن لميزان الاداءات ، والذي ترافق عموما بمستوى مرتفع من التضخم ، وقد أشرنا إلى أن هذا الخلل في التوازنات الاستراتجية يقوم على عوامل داخلية وأخرى خارجية وفي الغالب على تزاوجهما .

لكن بالنسبة لخبراء المؤسسات المالية الدولية المكلفة بتشخيص الأزمة هناك سلسلة من العلاقات السببية يتفردون في وصفها ، حيث ينطلقون من كون الاختلال في التوازنات المالية يستند إلى عوامل داخلية ، ويرتكز على التفوق المفرط للطلب على العرض، ويترجم هذا التفوق في تفوق الاستهلاك على الانتاج، وفي انفصال متزايد بين

---

1- Hugon (Ph), Les politiques d'ajustement dans les pays en voie de développement environnement Africain, n° (25 - 28)

2- AKESBI (N), op cit, p (27)

الادخار والاستثمار (العجز الداخلي) من جهة، وبين النفقات والموارد العمومية (عجز الميزانية) من جهة أخرى[1] . فهذا الفائض في الطلب على العرض هو الذي يتم تعويضه باللجوء إلى التمويل الخارجي والذي يؤدي إلى العجز في الميزان الجاري للأداءات، ويتهم هؤلاء الخبراء الدولة بكونها هي التي تتحمل بشكل أساسي مسؤولية الانحرافات الطارئة[2] ، فالدولة عندما تتنامى بشكل متزايد تزداد نفقاتها العمومية الشيء الذي يؤدي إلى تفاقم عجز الميزانية، هذا العجز الذي يتم تمويله عن طريق الإصدار النقدي ، الشيء الذي يخلق توترات تضخمية، ويقلص من منافسة الصادرات في الأسواق الخارجية (كما أن القدرة على المنافسة تضعف كذلك من خلال الحفاظ على معدل صرف مفرط في التقدير) وينتهي إلى عرقلة توازن الحسابات الخارجية.

إذن فالدولة التي ضاعفت بشكل مفرط من دورها في الاقتصاد هي التي تعتبر مسؤولة عن الجو غير الملائم لازدهار المقاولة الحرة ، وعن جباية تخنق المبادرات الخاصة، وعن قوانين وأنظمة تحبط ديناميكية المقاولين، كما أن الدولة هي التي تعرقل ميكانيزمات السوق ، وتعمق الانحرافات الاقتصادية من خلال اعاناتها للمواد الغذائية الأساسية وللمقاولات العمومية، وتحافظ على بقاء المقاولات العمومية التي لامردودية لها، وتحتفظ بفائض من الموظفين بدون فعالية، وتتوفر على أنظمة للضمان الاجتماعي غير واقعية [3] .

وانطلاقا من هذا الأسلوب في تفسير الأزمة، يتم طرح أسلوب الاصلاح الاقتصادي من خلال سياسات التقويم الهيكلي المنادي بها والتي تقوم أساسا على اعتماد سياسة تقشفية أو بعبارة أخرى سياسة الاستقرار الاقتصادي تعمل على ضغط الطلب الداخلي لمعالجة مظاهر العجز (عجز الميزانية والخزينة وعجز ميزان الاداءات) وتقليص التضخم من جهة (ويعتبر هذا هو الطابع الاقتصادي الكلي ذو النمط

---

-1 Ibid, p (28)

-2 إن تطور العالم الحديث يظهر القطاع العام بمثابة موقع خلفي حصين، خصوصا في بلدان العالم الثالث، حيث النسيج الاقتصادي و الاجتماعي من الهشاشة، بحيث يجعل الدولة تتصرف كمستثمر رئيسي ممول ومشغل، وضمن هذه الشروط فإن القول بتجاوز الأزمة باتباع الليبرالية الاقتصادية محض خداع. بيد أن نبد الليبرالية لا يعني تهميش القطاع الخاص وتوسيع غير متوازن للقطاع العام، فقد أبانت التجربة، إن تأمين صحة اقتصاد ما، لا تتم باعتماد أحد القطاعين فقط، بل باعتمادهما معا في المرحلة الحالية، انظر الحبيب المالكي، الاقتصاد المغربي والأزمة، المرجع السابق ص (26)

-3 AKESBI (N), op cit, p(28)

الكينيزي للاصلاح)[1] . ومن جهة أخرى اعتماد سياسة لإنعاش العرض من خلال استراتيجية إعادة تنظيم البنيات الإنتاجية للاقتصاد الوطني (وهو الطابع الاقتصادي الجزئي والكلاسيكي الجديد للاصلاح [2] .

فالكلاسيكية الجديدة التي تقوم على المقولة الرئيسية المتعلقة بتفوق عقلانية القرارات الخاصة على كل ماعداها تقوم بدورها على اتجاهين : الاتجاه الأول يقود إلى انفتاح الاقتصاد على السوق العالمي، واندماجه في التقسيم الدولي للعمل، والاتجاه الثاني يعمل على دفع الدولة إلى التخلي عن دورها الاقتصادي التدخلي ، ومن تم على إنعاش القطاع الخاص، وإعادة الاعتبار إلى منطق السوق الذي يحدد في النهاية تخصيص الموارد وضبط ميكانيزمات الاقتصاد، وعلى العموم فإن التقويم الهيكلي يقوم في نفس الوقت على الضغط والتقليص على المستوى الداخلي والعمومي، وعلى التمديد والتوسع على المستوى الخارجي والخاص[3] .

ومن الناحية العملية تضع سياسات التقويم في التطبيق مجموعة من الإجراءات تقوم على سياسات الميزانية (تخفيض الاستثمارات العمومية والنفقات ذات الطابع الاجتماعي وتجميد رواتب الوظفين، وتسريح المستخدمين، والزيادة في بعض الضرائب والرسوم والاسعار العمومية[4]) وعلى سياسات نقدية (مراقبة القرض والزيادة في معدل الفائدة) وعلى سياسات الصرف (تخفيض العملة الوطنية)[5] .

---

1- يعتبر M.F. L'hériteau ان الأمر يتعلق هنا بكينيزية تراجعية تكمن في التأثير في الطلب الإجمالي وعلى الخصوص على سياسة الميزانية ولكن بصورة عكسية لكينيزية الدول المصنعة في عقود 1950 - 1970 (التي كانت تساند سياسات دعم الطلب الإجمالي). انظر

- L'Hériteau, le Fonds Monétaire International et les Pays du Tiers-Monde, I.E.D.E.S, coll Tiers-Monde, éd P.U.F, Paris 1986, p (146)

2- إن برنامج صندوق النقد الدولي الذي هو عبارة عن مؤسسة مالية يوجهها المنطق المالي وإعادة التوازنات (توازن الميزان التجاري -توازن ميزان الأداءات، توازن الميزانية العامة) ينبني على : حرية المبادلات مع العالم الخارجي، وتخفيض سعر الصرف، والعمل بالأسعار الحقيقية للمواد الأساسية، وكذلك الشأن بالنسبة لباقي الخدمات الأخرى (الماء- الكهرباء- النقل) بمعنى التخلي عن كل مراقبة للأسعار من طرف الدولة، والتقليص من هامش الزيادة في الأجور، وتشديد الضغط الضريبي، خصوصا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، وعدم تعهد الدولة وتكفلها بالميدان الاقتصادي والاجتماعي، وتوفير شروط أفضل للإستثمارات الأجنبية. فهذه هي التدابير الرئيسية التي يتضمنها كل برنامج تصحيحي لصندوق النقد الدولي. أنظر، الحبيب المالكي الاقتصاد المغربي والأزمة، المرجع السابق، ص (81).

3- AKESBI (N), op cit P (29)

4- يلاحظ Vito Tanzi في هذا الإطار أن تتبع تاريخ الاقتصاد يدل على أن تدخل الدولة لإنعاش النمو وتدعيم النشاط الاقتصادي وتحسين توزيع المداخيل لم يؤدي في الواقع إلى تحسن في توزيع المداخيل خلال مرحلة طويلة حيث لم يتحقق استقرار الاقتصاد من خلال تدخل الحكومات وأن النمو لم يتسارع تحت تأثير مساهمة كبيرة للدولة. انظر.

- Tanzi (v), op cit, p : (253)

5- يرى في هذا الإطار ( François Christian) أن كل خلل في التوازن بين الطلب والإنتاج في سوق السلع والخدمات يطابق الخلل في التوازن في السوق النقدي بين عرض وطلب العملة،وهكذا توجد

/...//

وهكذا تستهدف سياسات التقويم الهيكلي تطبيق اقتصاد العرض وإعادة بناء النسيج الاقتصادي لضمان الانفتاح على السوق العالمي (تفكيك الرسوم الجمركية على الواردات وتحرير مراقبة الصرف، وانعاش متنوع للصادرات، وتهيئة شروط استقبال المستثمرين الأجانب...) وإعادة المصداقية للعقلانية الخاصة ولقوانين السوق (خوصصة القطاع العمومي ، تحرير الأثمنة، والرقابة وتفكيك القوانين والاجراءات والأنظمة) .

## (ب) – توجهات سياسة التقويم الهيكلي في المغرب

يمكن استخلاص توجهات سياسة التقويم الهيكلي من خلال برامج التقويم الهيكلي العامة والقطاعية المتفق عليها مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، ودون الدخول في التفاصيل نستعرض التوجهات العامة لهذه السياسة.

فبالنسبة للإجراءات المالية الرامية إلى بلوغ أهداف التوازن المالي هناك اجراءات ضغط النفقات، واصلاح الموارد واعادة الجدولة مع التقليص من نسبة اللجوء إلى الاقتراضات الخارجية .

فتحقيق الادخار في نفقات التسيير والتجهيز كانت من أهم أهداف صندوق النقد الدولي، إلا أن هذا الضغط إذا كانت له أثار إيجابية على مستوى تحقيق التوازنات المالية فإنه تم على حساب النفقات الإجتماعية التي تقوم بها بعض القطاعات كالصحة والتعليم والشغل، مما كان له بعض النتائج على الاقتصاد الوطني ، وعلى القدرة الشرائية والادخار الفردي والبطالة والخدمات الصحية والاستثمار والانتاج ، ويكفي أن نشير إلى أن مناصب الشغل تقلصت من 25.000 منصب سنة 1983 أي مع انطلاق سياسة التقويم إلى أقل من 10 الاف منصب في القانون المالي لسنة 1996-1997 .[1]

إن هذه الاثار الاجتماعية السلبية لضغط النفقات العمومية تظهر جلية، وتعترف بها السلطات العمومية وحتى المؤسسات المالية الدولية رغم كونها توفر لميزانية الدولة فوائض مالية تستغل لتقليص العجز المالي وحجم المديونية[2] .

---

ارتباطات وثيقة بين الطلب على العملة والطلب الإجمالي على السلع والخدمات عن طريق سرعة تداول العملة، إن التوسع المفرط في القرض يقود إلى الزيادة في الأثمنة وإلى تدهور معدل الصرف وإلى فقدان الموجودات الخارجية من العملة الصعبة، وعندما يفقد الجمهور الثقة في القدرة الشرائية للعملة، فإنه يقلص مبلغ المحصولات النقدية الحقيقية التي يتوفر عليها معمقة بذلك الضغط التضخمي وخروج رأس المال. انظر:

- Christian (F), Ajustement des politiques économiques et croissance, op cit, p (41 - 42)

1- انظر القوانين المالية السنوية

2-في ميدان التشغيل ينبغي التذكير بأن الجرد السنوي المتعلق بالسكان النشيطين في الوسط الحضري قد إبراز أن معدل البطالة انتقل من 13,9٪ سنة 1988 إلى 16٪ سنة 1994، كما بلغ عدد طلبات التشغيل التي لم تتم تلبيتها أكثر من مليون طلب، بينما وصل عدد السكان النشيطين إلى 8,3 مليون شخص. وقد شمل هذا التفاقم بالإضافة إلى ذلك مجمل شرائح السن خاصة منها التي تضم شبابا تتراوح أعمارهم ما بين 15 و 24 سنة حيث تجاوز المعدل 30٪ . انظر تقرير بنك المغرب عن سنة 1995، ص 45.

أما بالنسبة للموارد العمومية فقد تقرر أن ينصب عمل الدولة على تأويج Maximiser المداخيل الجبائية من خلال تحصيل جيد للضريبة ومحاربة التهرب ، وإدخال اصلاح جبائي عن طريق تبني الضريبة على القيمة المضافة وضريبة عامة على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين، وضريبة على أرباح الشركات، الشيء الذي يمكن من الحفاظ ان لم نقل الزيادة في الضغط الجبائي .

إضافة إلى هذه الاجراءات تقررت اعادة النظر في مبدأ مجانية (التعليم، والصحة) وفي تعميم بعض الامتيازات (المنح الدراسية) إلى جانب ذلك استعادة نفقات التجهيز المخصصة للمناطق المسقية عن طريق اقتطاع من الملكيات الفلاحية الميسورة المستفيدة من هذه النفقات[1] .

وبالفعل فإنطلاقا من توصيات المؤسسات المالية الدولية لسنة 1979 تم بلورة قانون اطار للاصلاح الجبائي وافق عليه مجلس النواب في دجنبر 1982 وصدر في ابريل 1984 ، وقد جاء هذا القانون الاطار لتحديد التوجيهات والمبادىء العامة للاصلاح الجبائي ، وقد دخلت النصوص التطبيقية لهذا الاصلاح من خلال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986 والضريبة على الشركات سنة 1987 ، ثم أخيرا الضريبة العامة على الدخل والضرائب المحلية سنة 1989 .

من جهة أخرى انصب الاهتمام على اصلاح الجباية المحلية لتدعيم الجماعات المحلية التي أصبحت مدعوة أكثر لان تلعب دورا ايجابيا في اطار سياسة اللامركزية والتنمية المحلية والتي ازدادت مواردها على الخصوص بفضل التحويل الفعلي لـ 30٪ من الناتج الضريبي على القيمة المضافة وتحويل ناتج الضريبة الحضرية والضريبة المهنية.

وهكذا كانت سياسة ضغط واصلاح الموارد من أهم الوسائل المباشرة لتحقيق توازن الميزانية، وذلك إضافة إلى اتفاقيات إعادة الجدولة التي انطلقت منذ سنة 1983 والتي لم تؤد الا إلى ترحيل تحملات الاستدانة إلى المستقبل، والتي وعدت السلطات المالية بأنه بعد 1993 سوف لن تبق هناك حاجة إلى اعادة الجدولة، خصوصا عند بلوغ إمكانية تمويل الاقتصاد الوطني بفضل مجهوداته الخاصة، وقدرته على جلب رؤوس الأموال والاستثمار الخاص المباشر [2] .

وتظهر وسائل تحقيق موازنة الميزانية العامة وبالتالي تحقيق التوازن الاقتصادي ككل من خلال الاتجاه التدريجي والمتزايد للدولة للتخلي عن دورها التدخلي وخلق ديناميكية اقتصادية على المستوى الداخلي والخارجي، فكيف يعمل هذا التخلي إذن ؟

---

1- HAMDOUCH (B), Politiques de développement et d'ajustement au Maroc à l'épreuve de la crise, op cit p : (73)

2- انظر خطاب وزير المالية أثناء تقديم مشروع قانون المالية 1992 أمام مجلس النواب

إن الإنشغال بالتوازنات المالية، خصوصا على مستوى الميزانية العامة، يكرس اتجاه الدولة نحو التخلي عن دورها التدخلي الذي لازم عقد السبعينات، وقد ساهمت برامج التقويم الهيكلي المعتمدة على نقل مهام التنمية الاقتصادية والاجتماعية الى القطاع الخاص والهيئات المستقلة وذلك من خلال جملة من التدابير ترمي إلى إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني على المستوى الداخلي والخارجي .

فقد اتسم الاقتصاد المغربي ومنذ الاستقلال بالدور الريادي للقطاع العام التابع للدولة ، حيث كان يغطي جميع الأنشطة، وقد كانت بعض هذه الأنشطة تعرف مشاكل العجز المالي المزمن والتسيير الاداري البيروقراطي ، وهو ماأكده أو ماحاول أن يؤكده تقرير صادر عن الوزارة المكلفة بالشؤون الاقتصادية في أواخر السبعينات ، فكان لابد من اتخاد عدة اجراءات لاصلاح القطاع العام، لكن العمل في هذا المجال ، وفي ظل سياسة التقويم أدى إلى تبني سياسة الخوصصة في اطار التخلي التدريجي للدولة عن تحملاتها ومسؤوليتها في ادارة المؤسسات العمومية[1] مع العمل على عقلنة تسيير المقاولات العمومية وتشجيع الاستثمار .

1 - على إثر الكساد الذي أصاب البلدان الرأسمالية أواخر عقد الس تينات وبداية عقد السبعينات وانتقال آثار الأزمة إلى الجنوب مع ما تبع ذلك من تضخم في حجم المديونة، رأي الغرب الفرصة سانحة لإملاء شروطه، فض الحوار ورفض أي تنازل، وأمر على أن تخضع بلدان الجنوب استراتيجيتها وسياسات التنمية لما يفرضه الغرب من خضوع كامل لاستراتيجيات الشركات متعددة الجنسيات، وإضعاف دور الحكومات في شؤون الاقتصاد في دول العالم الثالث، وتصفية كل ما يمكن تصفيته من مشروعات كانت ترمز لإرادة مستقلة في التنمية، وساعد تدويل أسواق المال العالمية الرأسمالية في جذب الرأسماليات المحلية تحت مظلتها، فنشطت استثمارات الجنوب في الشمال على نحو لم يسبق له مثيل. وقد أدى تناقص موارد دول الجنوب من العملات الصعبة مع استمرار خدمة الديون الكبيرة إلى تدهور اقتصادي شامل تحملت المشروعات المملوكة للدولة أثره الفادح في هرم رأس المال الثابت والتشغيل بجزء محدود من الطاقة المركبة بسبب تعذر استيراد مستلزمات الإنتاج وقطع الغيار، وبدأت خسائر تلك المشروعات في التزايد، فاستندت إليها القوى الرأسمالية الخارجية والمحلية في شن حملة تنديد بالقطاع العام وقصوره وسوء إرادته ثم كان مجيء صندوق النقد الدولي ليفرض التصفية ولو جزئيا وبثمن بخس.

ويكفي لتأكيد اتجاه البيع بأبخس الأسعار الترويج لفكرة مقايضة أسهم شركات القطاع العام بالديون الخارجية. ومن المعروف أن هنالك (سوقا ثانويا ) لديون العالم الثالث يشتري فيها المغامرون الديون من البنوك بثمن لا يتجاوز 35 بالمائة من قيمتها، ثم يتقدمون للحكومات للحصول على ملكية شركات قطاع الدولة بما يقابل قيمة الدين الاسمية وليس سعره الفعلي في السوق الثانوية.

فالشركات متعددة الجنسية تعتبر العالم كله سوقا لها، ومن ثم فهي تريد الاستيلاء، على أي وحدات انتاجية هامة في بلدان العالم الثالث ولو تحت شعار الشركات المشتركة مع القطاع العام، ولكنها تهتم أكثر من ذلك بتقليص سلطات الدولة في تنظيم الحياة الإقتصادية حتى لا يتدخل أحد في نشاطها في الخارج والداخل على حد سواء، وهي تجد في الدول التي وقعت في الفخ، فريسة راضية تقدم لرأس المال الأجنبي كل الضمانات التي تخطر على البال إلى جانب امتيازات واضحة تجعله لايحس بوجود الدولة والاعفاء من الضرائب ومن القوانين العمالية والاجتماعية ومن قيود الاستيراد ... الخ.

ورغم ضعف إقبال الشركات متعدية الجنسية على استثمار أموال جديدة وعلى نطاق واسع تستمر محاولات الإغراء، ومن هنا تظهر أهمية شعار التخلص من القطاع العام ، حيث يمكن تلك الشركات من الحصول على مواقع انتاجية بأقل تكلفة. ولا بد من الاشارة الى ما حدث في دورة الأوروغواي من مفاوضات الغات، حيث يلح الغرب بقيادة أمريكا على أن تتمتع الخدمات بحرية التجارة التي تفرض على تجارة السلع، ومعنى ذلك أن شكات الملاحة والطيران والبنوك وشركات التأمين والمكاتب الاستشارية ومكاتب المحاسبين والمراجعين والمحامين... الخ ، الأمريكية والغربية يصبح في امكانها أن تقيم فروعا لها في أي بلد من بلدان العالم الثالث دون قيد أو شرط، بل تلتزم الحكومات بأن تعاملها على قدم المساواة مع مثيلاتها الوطنية. أنظر في هذا الصدد اسماعيل صبري عبد الله، الدعوة المعاصرة الى التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص مجلة المستقبل العربي العدد 142 دجنبر 1990 ص: (81 - 98).

فعقلنة تسيير المقاولات العمومية تستهدف استعادة مصداقيتها وقدرتها على مواصلة دورة الانتاج، والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وقد ظهرت في هذا المجال مشكلتين أساسيتين تتمثلان في كل من إعادة التوازن المالي لهذا القطاع من جهة ، وفي مراجعة المديونية وديون المقاولات لعمومية فيما بينها وبين الدولة من جهة أخرى[1] .

إن اعادة التوازن المالي للمقاولات العمومية يرمي إلى تقليص تبعية هذه المقاولات للدولة لتغطية نفقات تسييرها، الشيء الذي يفرض عملا تقويميا صارما، من حيث التنظيم ومراجعة مناهج التسيير ووضع ملائم للأسعار ، وتأسيس سياسة تعاقدية تنظم العلاقات بين الدولة وعدد من المقاولات العمومية وتبين حقوق والتزامات كل طرف.

كما تمت مراجعة المديونية ، وديون المقاولات العمومية اتجاه الدولة، خاصة وأن الديون تثقل بشكل كبير حسابات أغلب هذه المقاولات، فالكثير منها كان مهددا بالاختناق، وقد تم تدارك أهداف هذا الاصلاح بشكل واسع، نظرا لأن حجم اعانات الدولة المالية لصالح المقاولات العمومية ، التي تدعمت قدراتها على التمويل الذاتي، عرفت تقلصا ملحوظا، كما تمت تسوية مشكلة الديون المترتبة عليها.

والملاحظ أن دعم المقاولات العمومية كان سابقا على الدعوة إلى خوصصتها، ففي نفس الوقت الذي تم فيع هذا الدعم، تم وضع الهياكل القانونية والادارية والتقنية لضمان تحويل هذه المقاولات إلى القطاع الخاص.

وانطلقت عملية تحويل المقاولات العمومية إلى القطاع الخاص بشكل فعلي عبر عدد من المراسيم قبل الموافقة المبدئية على قانون الخوصصة ، كما تم نشر سلسلة من المراسيم بهدف تحديد قواعد تقدير المقاولات المراد خوصصتها ، إضافة إلى تشكيل هيئة مشرفة ، ووزير مكلف بالخوصصة يعملان على تقدير الاجراءات القانونية والمالية لهذا التحويل .

واهتمت الحكومة برفع العراقيل التي يمكنها أن توقف نمو صادرات القطاع الخاص، وخلق الظروف الخاصة لضمان ارتقائه ، وتبسيط الاجراءات الادارية على الخصوص على مستوى تحقيق الاستثمارات، وعمليات التصدير ، وبلوغ مصادر التمويل الخارجية والداخلية، وتكثيف برامج التكوين المهني وتكوين الاطر، مع البحث عن تكيف أحسن مع حاجيات السوق، والبنيات التحتية على الخصوص على مستوى المناطق الصناعية[2] .

---

1 - HAMDOUCH (B), Op cit p (177)

2 - Morrisson (c), Ajustement et équité au Maroc, op cit , pp : (40 - 42)

واكبت عملية الخوصصة هاته اتخاذ عدة اجراءات لإنعاش الاستثمار الخاص في كافة المجالات التي كان القطاع العمومي يتدخل فيها، فقد عملت السلطات العمومية في هذا المجال على تبسيط الاجراءات الادارية الخاصة بالإستثمار وانشاء وزارة الاستثمارات كبديل للمدونات القطاعية السبعة القائمة حاليا والجاري بها العمل، وقد تحولت هذه الوزارة فيما بعد إلى مديرية للاستثمارات الخارجية داخل وزارة المالية .

أما على المستوى المالي، فقد تم اتخاذ عدد من الاجراءات الرامية الى تحديث النظام المالي والرفع من فعاليته. وهكذا تم تحرير اسعار الفائدة تدريجيا، وتمت إزالة تأطير القروض مما خلق مزيدا من التنافس في تعبئة الادخار وتوزيع القروض[1] .

وقد وضعت أدوات جديدية للتمويل والضمان، خاصة لصالح المقاولات الصغيرة والمتوسطة ولصالح المقاولين الشباب. كما تم في نفس الاطار العمل على توجيه السياسة الصناعية والتجارية لضمان انفتاح أكبر للبلاد على المبادلات الدولية، فقد دل سير الأحداث على أن هذه السياسة تتوخى ادخال عامل المنافسة واجبار الصناعات على التحديث والجودة وتحسين الانتاجية ، لكي تصبح أكثر قابلية للمنافسة في مواجهة السوق الخارجية، كما يدل على ذلك تطور مؤشرات الانتاج الصناعي والحصة المتزايدة للمنتجات المصنعة في الصادرات منذ 1985 بغض النظر عن انهيار العرض سنة 1989 الناتج عن مشاكل تسويق الحامض الفوسفوري ، وهكذا واصلت سياسة الانفتاح هذه سيرها في هذا الاتجاه[2] .

ويظهر أن جملة من الاجراءات الأخري المتخدة لتقليص الحواجز الجمركية وتليين سعر الصرف، والتحرير النسبي للاقتصاد الوطني، كانت تستهدف تنشيط الصناعات التصديرية باعطاء الآلية الانتاجية قوة تنافسية وتزاحمية أكبر عن طريق تحرير الواردات، وتشجيع المقاولات الصغيرة والمتوسطة وانعاشها، فضلا عن سياسة الضغط النسبي الكبير على الأجور .

ويدو أن هذه السياسات أدت إلى تأثير هام جدا على الميزان التجاري في ظرف بضع سنوات ، فالصادرات من المواد الاستهلاكية نصف المصنعة تحتل حاليا ماينيف عن 30٪ من القيمة الاجمالية للصادرات المغربية [3] .

---

1- خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع قانون مالية 1992.
2- خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع قانون مالية 1992.
3- خطاب وزير المالية، المرجع السابق

غير أن هذه الصادرات تظل مقتصرة على بعض المنتوجات كالخضر والفواكه والاسماك المصبرة والأنسجة ، وعلى وجه التحديد بعض الأنواع النسيجية فقط، كالملبوسات والمخيطات.

أما منافذ المنتوجات المغربية المصدرة، فتقتصر على بعض الأسواق، وبالأساس السوق الفرنسية ، الشيء الذي يطرح مشكل الحصص التسويقية التي يضطر المغرب احيانا للتفاوض حولها مع المجموعة الاقتصادية الأوربية ومقابل شروط مجحفة .

وقد اتخذت تدابير عديدة ومتنوعة خلال عقد الثمانينات وفي بداية التسعينات من أجل تقليص صافي الفارق السالب للمبادلات ، الذي من شأن الابقاء عليه أن يكرس المديونية الخارجية للبلاد، ويعوق بالتالي مسلسل التنمية الاقتصادية .

وهكذا سعت السلطات الحكومية إلى تحرير التجارة الخارجية بالرغم عن مواطن النقص المؤقتة ، والتي كانت متوقعة، وذلك لتحويل الاقتصاد الوطني، الذي كان يعتمد بدرجة أكبر على كفاية السوق الداخلية، إلى اقتصاد كفيل بالاستجابة إلى الطلب الداخلي في أحسن الظروف، وفي نفس الوقت إلى احتياجات التصدير بكيفية منتظمة ودائمة للاسواق الخارجية، ادراكا لمتطلباتها المتنامية في مناخ عالمي تسوده التكتلات الاقتصادية المتزايدة ، وتتحكم فيه المنافسة التجارية الشديدة والمؤثرة على الانتاج الوطني القابل للتصدير[1] .

ومن وسائل تحرير المالية الخارجية والتجارة الخارجية، هناك العمل المتواصل للحد من التدابير الحمائية للمنتوجات الوطنية وتحسين آلية الانتاج، وتنشيط تصدير المنتوجات نصف المصنعة على السواء. إضافة إلى تحقيق الاجراءات الادارية واللوائح المنظمة للمبادلات التجارية وتحويلات رؤوس الأموال وحركتها .

ففي هذا المجال جرى الغاء الزامية التأشيرة لمكتب الصرف على قرارات الاستيراد، بحيث تم توسيع مجال الواردات المسموح باستيرادها . كما يتوخى مسلسل تحرير المالية الخارجية تدريجيا، وعلى الأمد القريب تصفية مكتب الصرف[2] .

وبموازاة ذلك، اتخذت تدابير تهدف إلى تشجيع توطين رؤوس الأموال والعائدات التي يحصل عليها المستوطنون المغاربة المقيمون بالخارج كما اتخذت تدابير لتحويل العملة الوطنية كلية إلى عملة صعبة ، وذلك ابتداء من سنة 1993 .

1 - نفس المرجع أعلاه.
2 - خطاب وزير المالية ، المرجع السابق.

## خلاصة التحليل :

رأينا في هذا الإطار كيف تطورت الأزمة في العالم أولا ثم في المغرب ثانيا، فبخصوص هذا الاخير نجده قد خضع منذ أواخر عقد السبعينات وبداية عقد الثمانينات لسياسة التقشف من جهة ولبرامج التقويم الهيكلي المفروضة من طرف المؤسسات المالية الدولية من جهة أخرى ، وذلك نتيجة للصعوبات المالية والاقتصادية التي واجهتها البلاد آذاك.

وقد تم اتباع جملة من التدابير لتحقيق التوازنات المالية من خلال ضغط النفقات واصلاح الموارد، واعادة جدولة الديون، وتقليص الالتجاء الى القروض ، إضافة إلى العمل على هيكلة الاقتصاد الداخلي من خلال عقلنة تسيير المقاولات العمومية وتحويل بعض هذه المقاولات إلى القطاع الخاص، وتبسيط الاجراءات المالية والادراية الرامية إلى انعاش الاستثمار، هذا بالإضافة إلى تحرير التجارة الخارجية والغاء التدابير الحمائية مع تحرير العملة ومعدلات الصرف .

وعليه نلاحظ مدى التطابق بين مبادىء الاصلاح الاقتصادي المتبعة عالميا والاجراءات التطبيقية المتبعة في المغرب، وهي نفس المبادىء والاجراءات التي أصبحت جميع الدول السائرة في طريق النمو التي تعرضت لمصاعب المديونية الخارجية ولتدخلات المؤسسات المالية الدولية تتبعها منذ بداية عقد الثمانينات ، الشيء الذي يؤكد اعتقاد مجموع هذه الدول بالحتمية التاريخية لليبرالية الاقتصادية باسلوب المدرسة الكلاسيكية الجديدة .

نفس السياق من الأفكار والمبادىء والاجراءات ستعتمد على مستوى الاصلاح الجبائي ، هذا الاصلاح الذي وضع أساسا ليتماثل مع استراتيجية الاصلاح الاقتصادي المشار اليها في هذا المحور .

## ثانيا : استراتيجية الإصلاح الجبائي

ظهرت فكرة الاصلاح الجبائي في أول الأمر في الدول الرأسمالية المصنعة وفي ظروف معينة[1] أي عندما تعمقت التناقضات، وظهرت ضرورة تصحيح وضعية متسمة بالتفاوتات والفوارق الكبيرة الناتجة عن عوائق تطور النظام الرأسمالي، وهكذا كان لهذا الاصلاح الجبائي هدفان : الهدف الأول : اقتصادي يتمثل في جعل النظام الجبائي في خدمة تطور رأس المال وتشجيع الادخار والاستثمار. وبالتالي ، الدفع بمسلسل التراكم

1- نجيب أقصبي، حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي، 22 يونيو 1985.

الى الإمام ، أما الهدف الثاني : فهو اجتماعي : يتمثل في المساهمة في السياسة التوزيعية، والتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية التي أدرك منظروا الرأسمالية منذ بداية القرن الحالي مدى وقعها السلبي على توسيع السوق الداخلي . وفي نفس الوقت مدى وقعها السلبي على مصالح الرأسماليين أنفسهم .

تم هذا الاصلاح في اطار مايسمى " بالنموذج الفوردي"[1] الذي يرتكز بين مايرتكز عليه : على رفع الدخل الفردي والتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية ، وتمكين الدولة من أن تلعب دورا أساسيا في توزيع الدخل القومي، وتوسع السوق الداخلية ، وضبط النظام التراكمي.

أما بالنسبة لظهور فكرة الاصلاح الجبائي في دول العالم الثالث، فنجد أنها قد ظهرت منذ أواخر عقد الستينات وبداية عقد السبعينات [2]. لكن ، المبادرة كانت حينذاك خارجية حيث ان البنك الدولي، تحت ادارة ماكنامارا، هو الذي بدأ الحديث عن الاصلاح الجبائي في اطار سياسته انذاك المتجهة إلى محاربة " الفقر المطلق"[3] والى ضرورة تحسين توزيع الدخل، ولعل توقيت هذه المبادرة التي جاءت في أواخر الستينات لم تكن صدفة، حيث أن دول العالم الثالث ، التي كانت تحاول الحفاظ على الإرث الضريبي الذي تركه لها الاستعمار، أخذت تعرف سلبيات تلك التركة وعواقبها.

وعندما أخذت حدة الأزمة الاقتصادية العالمية تتصاعد، وأخذ المد الليبرالي يتسع ويتنامى على حساب تراجع تحليلات المدرسة الكينيزية الجديدة، وزادت أزمة الديون استفحالا، أخذ صندوق النقد الدولي يأخذ تدريجيا مكان الصدارة بالنسبة للبنك الدولي، وبالنسبة لبرامجه التقويمية، التي أصبحت غاية الغايات[4] هناك عرفت فكرة الاصلاح الجبائي تحولا مهما : تمثل في كون صندوق النقد الدولي هو الذي أصبح يطالب باصلاحات جبائية كجزء من برامجه التقويمية .

وبما أن صندوق النقد الدولي ليس الا مؤسسة مالية، شغلها الشاغل هو التوازنات المالية، وطمأنة الدول والابناك الدائنة بانها ستسترجع ديونها، لذلك نجده لايهتم بالطابع الاجتماعي للاصلاح الجبائي، بقدر مايهمه " عقلنة النظام الرأسمالي والقضاء

1- نفس المرجع أعلاه.
2- فتح الله لعلو، في خطاب أمام مجلس النواب، الاتحاد الاشتراكي 9 - 11 - 1985.
3- نجيب أقصبي، المرجع السابق، وانظر كذلك :
- OUALALOU (F), Les réformes fiscales dans les pays sous développés : Defaillances et blocages, journée d'études du 20 Mai 1978, op cit pp : (55 - 65)
4- نجيب أقصبي، المرجع السابق.

على مظاهره الاكثر انحرافا، وذلك لتمكين النظام الجبائي من الرفع من مستوى الموارد العمومية ليتمكن صندوق النقد الدولي من أن يلزم الدول المدينة في الاستمرار في تأدية ديونها.

وإذا كانت أسس ومبادىء الاصلاح الجبائي تستقيها المؤسسات المالية الدولية بزعامة صندوق النقد الدولي من مبادىء المدرسة الكلاسيكية الجديدة ومن مدرسة اقتصاد العرض، والتي تتلائم بطبيعتها مع سياسات التقويم الهيكلي المفروضة على الدول المدينة والتي رأينا توجهاتها العامة في المحور الأول، فسنتناول في هذا المحور أفكار المدرسة الكلاسيكية الجديدة بشأن الضريبة (1)، ثم نماذج الاصلاح الجبائي المتبعة (2) .

(1) - أفكار المدرسة الكلاسيكية الجديدة بشأن الضريبة
(2) - نماذج الاصلاح الجبائي المتبعة

## 1 - أفكار المدرسة الكلاسيكية الجديدة بشأن الضريبة

تعتبر المدرسة الكلاسيكية الجديدة من خلال نظرية اقتصاد العرض أن النماذج الاقتصادية المعاصرة تتجاهل اثار الجباية على تحفيز الأفراد على العمل وعلى الادخار وعلى الاستثمار[1] . فعلى مستوى التحفيز على العمل ترى هذه المدرسة أن اثقال

1- أهم ما يميز أنصار اقتصاديات العرض هو أنهم ، على خلاف كينز، يرون أن المشكلة الرئيسية التي تواجه الرأسمالية المعاصرة، هي كيفية انعاش العرض الكلي وليس الطلب الكلي وهم في ذلك ينكرون حتمية الأزمات الدورية التي تحدث في النظام الرأسمالي لأنهم – وهذا مثير للدهشة – مازالوا يعتقدون في صحة قانون جان باتيست ساي للأسواق، ذلك القانون الكلاسيكي الذي كان يزعم بأن العرض الكلي يخلق دائما الطلب المساوي له، وفي ضوء الإيمان بهذا القانون الذي ثبت نظريا وتاريخيا خطؤه، يعتقد أنصار هذا التيار، أنه إذا كانت رأسمالية اليوم تعاني من وجود ركود وطاقات عاطلة وتراجع في النمو الاقتصادي، فإن الحل يكون من خلال العمل على زيادة الانتاج (العرض) وهذه الزيادة التي ستحدث في الانتاج ستجر معها زيادة في الدخل، وتخلق طلب مساويا للزيادة في العرض، ومن ثم يتحقق التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي بطريقة آلية.

وحينما تساءل أنصار اقتصاديات العرض: ما يحتاج إليه المستثمرون لزيادة العرض أجابوا : إن ما يحتاجون إليه هو الأموال والحوافز والأمان والضمانات التي تدفعهم لزيادة الاستثمار والانتاج بعيدا عن تدخل الدولة أو رقابتها، لكن النقطة المحورية التي يعطيها أنصار هذا التيار جل اهتمامهم هي قضية تخفيض الضرائب. وهم في ذلك ينطلقون من مقولة تقول : إنه في نظام ترتفع فيه الضرائب. وبالذات ضرائب الدخل والثورة، بسبب تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي واحتياجها المستمر للايرادات، فإن الأفراد سوف يعملون ويدخرون ويستثمرون بشكل أقل مما لو كانت الدولة لم تتدخل ولا تفرض هذه الضرائب المرتفعة. فما دام الأفراد يدركون، أنه بعد وصول دخولهم ، وثرواتهم إلى مستوى معين، فإن أية زيادة فوق هذا المستوى سوف تخضع لقبضة الضرائب، فإنهم يتقاعسون عن الوصول إلى هذا المستوى. وعليه فإنه لكي تحفز الافراد على العمل والادخار والاستثمار لابد من إجراء تخفيض محسوس ومحسوس جدا، في معدلات ما تقتطعه الدولة منهم من ضرائب . يزعم أنصار هذه الفكرة أنه لا خوف مطلقا من تأثير ذلك على عجز الموازنة العامة للدولة بل على العكس من ذلك يعتقدون أن تخفيض معدلات الضرائب سوف يزيد من الحصيلة الضريبية للدولة، نظرا للآثار التوسعية التي ستنجم عن هذه الفكرة، حيث ذكر أن الضرائب قد خفضت لمصلحة الاثرياء. انظر هذا الصدد رمزي زكي المرجع السابق ص ( 31-32).

الضغط الجبائي على الخصوص بالنسبة للضريبة على الدخل سيؤدي إلى ردود فعل قوية، ذلك أنه مع الزيادة في الضريبة على الدخل فإن الدخل الحقيقي ينخفض ويؤدي بموازاة ذلك إلى تقليص نسبي في أوقات الفراغ ، الشيء الذي يدفع المكلف إلى زيادة طلبه لأوقات الفراغ، في المقابل من نسبة عرضه للعمل ، والحكمة ليست في تحول المكلف عن العمل لأن العكس صحيح أيضا ، وانما الحكمة هي في ابراز قيمة الاستبدال التي يمكن للجباية أن تحدثها، وبالتالي ما يحدثه تخفيضها على مستوى التحفيز على العمل[1] .

أما على مستوى التحفيز على الادخار والاستثمار فترى نظرية اقتصاد العرض أن الثمن الذي يجب أخذه بعين الاعتبار هو ثمن الاستهلاك المباشر بالمقارنة مع الاستهلاك المستقبلي، فالاستهلاك الحالي الإضافي ليس هو الا مبلغ المداخيل المستقبلية المفقودة بسبب تفضيل هذا الاستهلاك المباشر[2] .

فرفض الاستهلاك المباشر للدخل يؤدي إلى تراكم مستقبلي لمجموع المداخيل والمخصصة للإدخار، وبالتالي للاستثمار، لكن الزيادة في الضغط الجبائي يؤدي إلى انخفاض في حجم هذه المداخيل الشيء الذي سيجعل الميل إلى الاستهلاك أكثر قوة عندما يكون الدخل ضعيفا، ومن هنا يتم استنتاج ان اثقال الجباية يحبط الادخار، ومن ثم الاستثمار ويحفز على التهرب والتملص الجبائيين .

إن فكرة الضريبة المعرقلة لمجهود العمل والادخار والاستثمار ليست بطبيعة الحال جديدة لأنها من مخلفات الليبرالية الكلاسيكية ، لكن الجديد فيها هو محاولة التأكيد على أن الأثر السلبي للجباية على محركات المجهود الاقتصادي لايصيب فقط المداخيل الكبرى، وانما يصيب أكثر المستويات الأخرى من الدخل المتوسطة والضعيفة جدا .

وتجد هذه الأفكار عمقها في نظريات آرثر لافر في اطار الاقتصاد الجزئي ، والتي وجدت مجال تطبيقها في عهد حكومة رونالد ريغان، ويعتبر آرثر لافر متزعم مدرسة اقتصاد العرض أن السياسة الاقتصادية الكينيزية لم يعد لها أي جدوى سواء بالنسبة لمحاربة البطالة أو الحد من التضخم، فكلتا المعضلتين تلتقيان في آن واحد، ولم يعد هناك مكان لمحاربة الواحدة بالأخرى كما كان الحال من قبل[3] .

---

1- AKESBI (N), Politique fiscale et développement économique et social, le cas du Maroc, op cit, pp (21-22)

2- Ibid, pp (22-23)

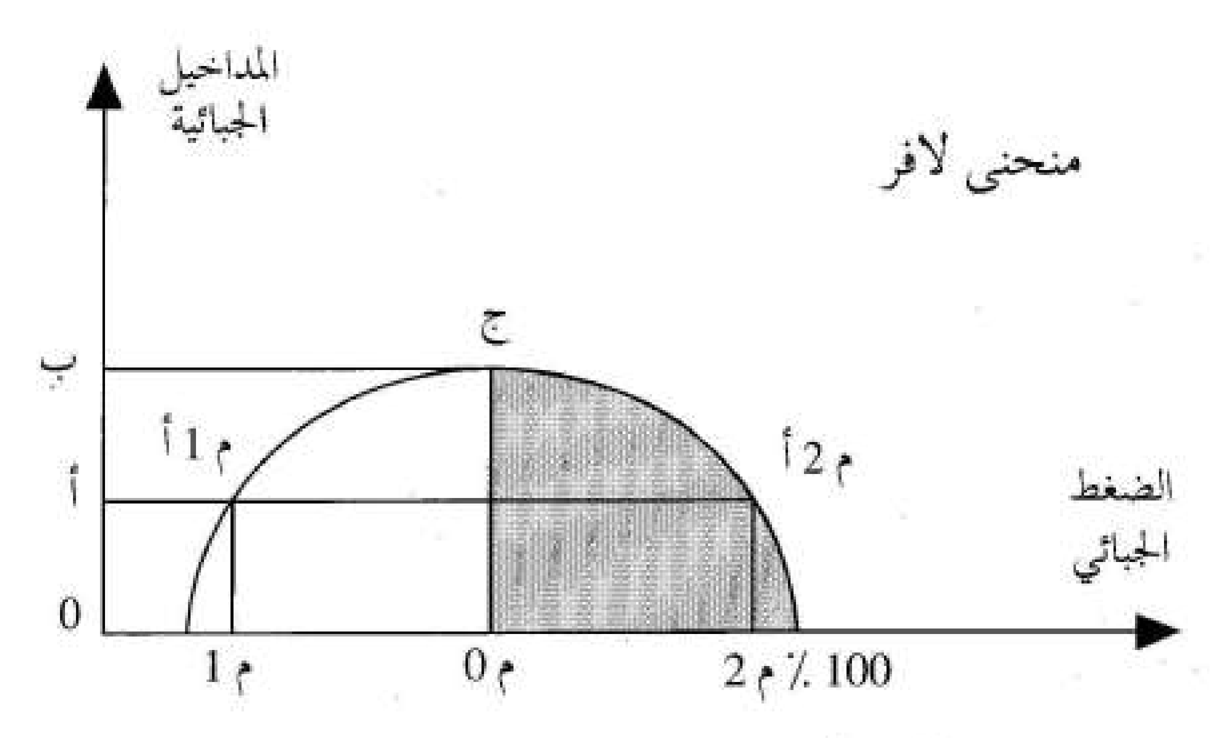
3- محمد العبدائمي، التحليل الاقتصادي المعاصر وأسس السياسات الاقتصادية، مطبعة النجاح الجديدة، الدارالبيضاء، الطبعة الأولى، 1991، ص، 35 - 36.

وقد ناضل آرثر لافر من أجل التخلي عن التصور الكينيزي للدورة الاقتصادية والرجوع إلى دورة جان باتست سي، كما نادى بالإبتعاد عن سياسة الطلب الإجمالي الكينيزية واحلال سياسة العرض محلها، هذا العرض الذي يعهد إليه بإنشاء منافذه الذاتية كما ينص على ذلك قانون المناقد.

وقد أوصى المفكر بمجموعة من التوصيات التي تمكن من الزيادة في العرض أهمها التخفيض من حدة الضغط الجبائي ، وكذلك التراجع عن تدخل الدولة بواسطة الميزانية، الشيء الذي يؤدي حسب رأيه إلى تشجيع وتحفيز المقاولات على الانتاج .

ولإبراز رأيه حول ضرورة التخفيض من الضغط الجبائي قدم المنحنى التالي المعروف بمنحنى لافر، والذي لقي شهره واسعة[1] .

الشكل رقم 1




ويفيدنا منحنى لافر بأن كل نقطة في المنحنى تعبر عن مستوى معين من الدخل الجبائي يقابلها نقطتان تعبران عن معدلان للضغط الجبائي، الا في حالة بلوغ المستوى المثالي للمداخيل الجبائية، أو بلوغ أحد الطرفين الأقصى ، حيث يساوي معدل الضغط الجبائي إما 0 ٪ أو 100٪ ، ففي هذا المستوى الأخير تساوي المداخيل الجبائية صفرا. فإذا كان الأمر يعتبر طبيعيا بالنسبة لمعدل الضغط الجبائي.. الذي يساوي صفر، فإنه لايكون كذلك عندما يساوي هذا المعدل100٪ ، لأن ذلك يعني أن لا أحد سيمارس نشاطا يعرف مسبقا أن الدولة ستصادره بأكمله.

1- SEMPE (H), Budget et Trésor, op cit, pp : (35 - 36)

أما بالنسبة للأوضاع الوسيطة، فنلاحظ أن بلوغ مستوى من الدخل الجبائي يساوي ( 0 أ) فذلك يعني اننا نستطيع الحصول على نفس الدخل الجبائي سواء عند معدل الضغط الجبائي (1 م) أو عند معدل الضغط الجبائي المرتفع (2 م) ( م1 أ = م2 أ) .

إن بلوغ النقطة (ج) التي تمثل المداخيل الجبائية (ب) ومعدل الضغط الجبائي (0 م) تعبر عن المستوى المثالي للضغط الجبائي ، وهو المعدل الأقصى الذي تترتب عنه المداخيل الجبائية الأقصى وعلى العموم فما دمنا في الجانب غير الرمادي من المنحنى فنحن في المنطقة المقبولة، أما إذا انتقلنا إلى الجانب الآخرالرمادي فسنكون حينذاك في المنطقة غير المقبولة .

والحقيقة، أن الضجة التي أثيرت بشأن منحنى لافر هي ضجة زائفة، فهو لم يشكل أبدا أي تجديد في النظرية الاقتصادية، ومن الثابت أن الكينيزيين أشاروا في صدد مقترحاتهم لعلاج الأزمات الاقتصادية للنظام الرأسمالي إلى ضرورة تخفيض الضرائب كسبيل للإنعاش الاقتصادي. ولم تخرج فكرة لافر إلا كواجهة براقة ذات مظهر خداع لتمرير التخفيضات الضريبية الكبيرة في عهد الرئيس ريغان، والتي استفاد منها الأغنياءكما صرح بذلك جون كنث كالبريت G.K. Galbraith في حديثة الشهير مع الاقتصادي السوفيتي منشكوف[1] .

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن حركة التخفيضات الواسعة التي أجرتها إدارة الرئيس ريغان في الولايات المتحدة في ضوء ما عرف بقانون الإنعاش الاقتصادي في عام 1981 والتي استندت إلى منطق منحنى لافر قد أكدت خطأ التوقعات التي بنيت على أساس هذا المنحنى، حيث تدهورت حصيلة الضرائب بشكل محسوس بسبب تدني معدلات الضرائب (انخفضت الضرائب على الدخول الشخصية بمعدل 25٪ وبمعدل 5٪ في أكتوبر 1981، وانخفضت بنسبة 10٪ في يوليوز 1982. كما انخفض الحد الأقصى لمعدل الضريبة على الدخل الشخصي من 70٪ إلى 50٪ في أوائل يناير 1982 ، وكان لذلك تأثير ملموس في خفض المعدل الأقصى للضريبة على الأرباح الرأسمالية من 28٪ إلى 20٪ ) ـ هذا في الوقت الذي تزايد فيه الانفاق الحكومي في فترة الرئيس ريغان، وبالذات الانفاق على التسليح (برنامج حرب النجوم) مما أدى في النهاية إلى انفجار عجز الموازنة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويرى J.L. Syren ان منحنى لافر الذي يعبر عن الموقف السلبي للمكلفين وللحركات المضادة للضريبة، قد اكتسب مضمونا ايجابيا، حيث حول المقولة

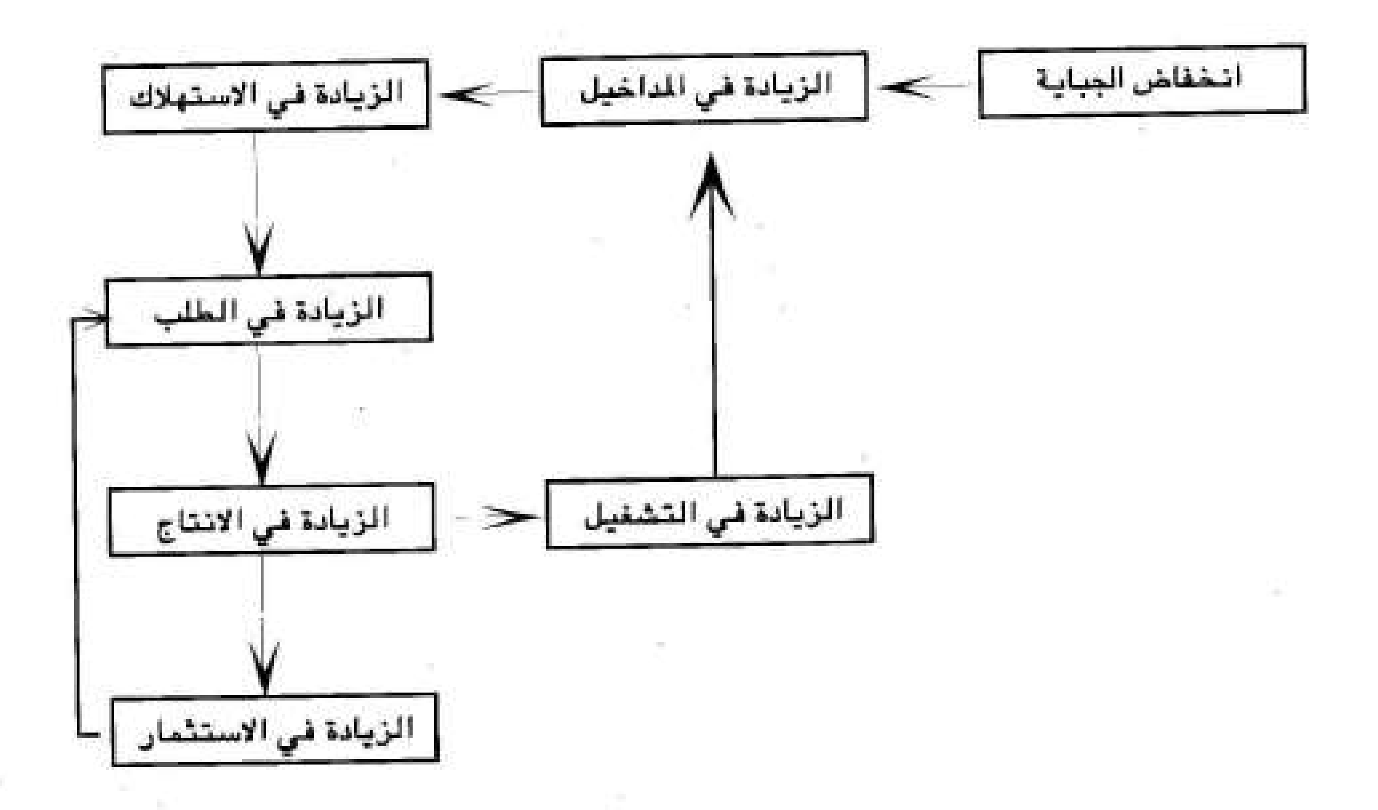
1 - رمزي زكي، التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي الطبعة الأولى، 1996 ص : (66)

البسيطة: "نريد دفع اقل الضرائب" الى سياسة اقتصادية ، تعمل في نفس الاتجاه ، أي الارتكاز على الحوافز، وعلى بلوغ نفس الهدف ، وهو تقليص الضغط الجبائي[1] .

وقد قام لافر في هذا الاطار بقلب الرسم البياني الكينيزي الذي يقوم على الزيادة في الطلب من خلال الزيادة في الاستهلاك لكي يجعله يقوم على الزيادة في العرض ، فعن طريق التخفيض من الجباية تحدث بطبيعة الحال زيادة في المداخيل الخاصة، لكن هذه الأخيرة بدلا من أن تؤدي إلى الزيادة في الاستهلاك ، فانها تخلق بدلا من ذلك ثلاث أنواع من الحوافز : العمل والادخار والاستثمار[2] . فالحافز الأول يؤدي إلى الزيادة في التشغيل ، والحافزان على الادخار وعلى الاستثمار يؤديان إلى الزيادة في الاستثمار. وينتج عن كل ذلك زيادة في العرض ، وبالتالي الزيادة في الانتاج .

الرسم البياني الكنيزي[3]

الشكل رقم 2



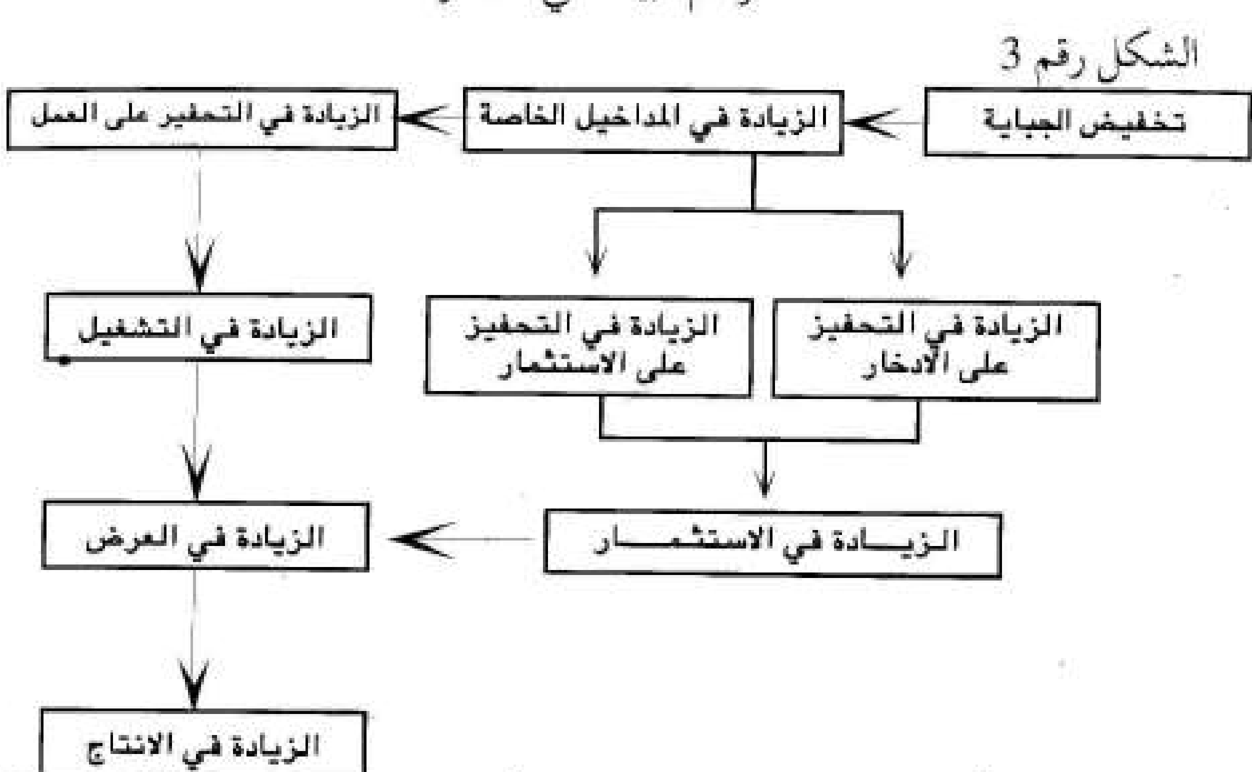

1- Syren (J.L), une tentative de justification théorique de la proposition 13 la courbe de laffer, Chroniques d'actualité de la S.E.D.E.I.S, 15.2.1980, in AKESBI (N), op cit, p : (25)

2- AKESBI (N), op cit, p (23-25)

3- Source Science et vie Economie N° 13 Janvier 1986

الرسم البيـــاني للافـــر

الشكل رقم 3




وهكذا تظهـر أهميـة تخفيض الجبـاية لدى مفكري اقتصـاد العرض لارتبـاط هذا الإنخفـاض بالحوافـز الرئيسيـة على العـمل والإدخار والاستثمـار المؤدية إلى الزيادة في العرض وفي الإنتاج ، وعليه تجتمع مبادىء وأسس الإصلاح الجبائي في هذا الإتجاه ، ثم تـرجم بعد ذلك إلى إجـراءات وتدابير تطبيقية تنسـجم مع سيـاسة التـقويم الهـيكلي المعتمدة .

## 2 - نماذج الاصلاح الجبائي المتبعة

سنحـاول أن نستعـرض من خـلال مـا يلي نموذج الإصلاح الجبائي المتبع في الدول المتقدمة، (أ) ثم نموذج الإصلاح الجبائي المتبع في الدول السائرة في طريق النمو (ب).

### أ ـ نموذج الإصلاح الجبائي في الدول المتقدمة

عمت موجة الاصلاح الجبائي انطلاقا من الولايات المتحدة الأمريكية مع بداية عقد الثمـانينات ، تدريجيا أغلـب الدول المتقدمـة، وقد وصف بعض الكتاب هذا الانتـشار بالثـقـافة الجبـائية الجـديدة القـائمـة على المذهب الليبـرالـي الجديد والراميـة إلى نفس الأهداف : تقليص الضغط الجبائي على رأس المال والمداخيل الكبرى، تبسيط الأنظمة الجبائية ، إحداث تعديل في البنيات الضريبية[1] .

1- LONGUEVILLE (G), Le mouvement international de réformes fiscales : Ambition et limites du renouveau libéral, regards sur l'actualité, n° 137, D.F, 1988 p(41), in AKESBI (N) op cit, p (33).

من الناحية العملية لم تكن الاصلاحات الجبائية متشابهة حيث عكست الخصائص المتعلقة بكل دولة على حدة. لكن هناك عنصر موحد يجمعها مع ذلك ، وهو تخفيض معدلات الضريبة على الدخول المرتفعة على الخصوص، وإتخاذ اجراءات تستهدف توسيع الوعاء الجبائي.

فقد اتسمت جميع الاصلاحات تقريبا على مستوى الضريبة على الدخل بتقليص عدد الشرائح وعدد المعدلات. فالمعدلات الكبرى المطبقة على المداخيل الكبرى ثم تخفيضها بشكل محسوس، كما أعيد النظر في مبدأ التصاعدية ، وبطبيعة الحال ذهبت الولايات المتحدة الأمريكية بعيدا في هذا المجال ، عندما تم تقليص عدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة من 14 إلى 3 وتقلص المعدل الأقصى من 70 ٪ إلى28٪ [1].

وباستثناء بعض الحالات النادرة انخفضت كذلك معدلات الضريبة على مداخيل المقاولات ( الضرائب على الشركات)، وذلك بنسب مهمة، فعلى سبيل المثال انخفضت في الولايات المتحدة الأمريكية من 46 ٪ إلى 34٪ وفي بريطانيا من و 52٪ إلى 35٪ وفي النمسا من55٪ إلى 30٪ .

وفي اطار توسيع الوعاء الجبائي اتخذت الولايات المتحدة الأمريكية خطوة جريئة في هذا الاتجاه ، من خلال الحد الصارم من اسقاط الاستخمادات والتموينات، والتكاليق العامة ، والغاء قرض الضريبة بالنسبة للتجهيزات الجديدة، وادماج القيم المضافة في الارباح العادية ، وفرض حد أدنى للضريبة كيفما كانت نتيجة العملية [2] .

إن الدعوة إلى تخفيض حصة الضرائب المباشرة طرح مسألة تعويض هذا الانخفاض عن طريق الزيادة في العبء الجبائي غير المباشر ، حيث أدخلت العديد من الدول الضريبة على القيمة المضافة [3] وعملت على اثقال الضرائب والرسوم على الاستهلاك (العامة منها والخاصة) [4] .

## ب - نموذج الاصلاح الجبائي في دول العالم الثالث

لقد طرح على الدول التي وجدت نفسها ملزمة بتنفيذ برامج التقويم الهيكلي مشكلا حادا بالنسبة لبرامج الاصلاح الجبائي المعروض عليها، يتمثل في كيف يمكن بلوغ نتيجة التخفيض من الضغط الجبائي دون المخاطرة، بتكريس العجز المالي ؟

---

1- AKESBI, op cit p : (34)

2 - GAUDILLOT (T), Le grand cirque fiscal : verités et mensonges sur les baisses d'impôts des années 80, édit Hatier, Paris 1988, pp : (45-50)

3 - في اليونان وإسبانيا والبرتغال وتركيا وزيلاندا الجديدة. انظر -AKESBI (N), cit, p(35)

4 - على الخصوص في بريطانيا وكندا وألمانيا واليابان وهولندا، راجع نفس المرجع أعلاه.

وقد ظهر هذا المشكل إلى جانب كون سياسة ضغط النفقات العمومية ظهرت في الغالب محدودة المدى .

فالانشغال الرئيسي يتجه نحو اعفاء الدولة من الوظائف التي يمكن للقطاع الخاص أن يقوم بها، أو على الأقل فرض رسوم على المستفيدين من الخدمات العمومية، وكلما ظهرت سلعة أو خدمة عمومية يمكن بيعها، فباعتبار الضريبة تخصص لتمويل الخدمات العمومية التي لايمكن استخلاص مقابل عنها نظرا لكونها تتسم بعدم القابلية للانقسام أو لتعويض نقائض السوق (كالتوجه الخارجي مثلا) أو إعادة توزيع المداخيل، فإن مجال الرسوم يصبح واسعا ويؤدي إلى تقليص مجال الضريبة [1] .

وعلى العموم ، فعن طريق تحويل جزء من أعباء المكلف إلى المستفيد فإن ذلك يستهدف ، علاوة على توسيع منطق السوق، معالجة العراقيل التي تعيق سياسة تقويم المالية العامة، وعلى الخصوص من خلال التوفيق بين تقليص العجز المالي وتقليص الضغط الجبائي . وهكذا تضل دائرة الجباية خاضعة لإكراهات وضرورات متناقضة الشيء الذي يكرس صعوبة الإصلاح الجبائي .

ب - 1 - *أهداف الاصلاح الجبائي*

كيف يمكن لدول العالم الثالث بلوغ الاصلاح الجبائي من خلال التوفيق بين الأهداف التقليدية للضريبة المتمثلة في المردودية المالية والفعالية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية ؟

على مستوى المردودية تطرح مسألة زيادة المداخيل الجبائية دون اثقال الضغط الجبائي ، فالمداخيل الجبائية لايمكنها أن تظل دائما أقل من النفقات العمومية ، فزيادة هذه المداخيل يصبح بمثابة الهدف الأول للاصلاح الجبائي ، وهكذا سنلاحظ عودة الضريبة الى وظيفتها الأصلية التقليدية القائمة على مجرد توفير موارد مالية للسلطات العمومية ، إضافة إلى كون هذه السلطات يجب عليها علاوة على نفقات التسيير والاستثمار المعتادة أن تعمل أكثر فأكثر على تصفية التزاماتها اتجاه دائنيها .

ويقرر J.J Rosa ببساطة أن هدف سياسة التقويم في هذا المجال هو استقطاع فائض جبائي يمكن من تسديد الدين الخارجي العمومي على الخصوص [2] .

---

1- Ibid, pp (36 - 45)

2- Rosa (J.J), La main morte de la dette, le figaro, 1-10-1989, in AKESBI (N) op cit, p : (37)

وقد بدأ في هذا الاطار تداول المقولة التقليدية "الضريبة التي تقتل الضريبة" مع إضافة ان الاثار السلبية للضريبة المرتفعة ليست فقط مالية. حيث يتم التأكيد على أن الكلفة الاقتصادية للضريبة تزداد بدرجة أقوى من معدل الضريبة، كما تطرح مسألة تقلص الإدخار الداخلي.

كيف يمكن إذن الزيادة في المداخيل الجبائية دون اثقال الضغط الجبائي على الإقتصاد ؟ إن الاجابة تكمن في اصلاح الوعاء الجبائي ، حيث ان توسيع الوعاء الجبائي هو الذي يتيح تجاوز هاتين الضرورتين المتناقضتين، وعليه فعند الدراسة نلاحظ أن الاصلاح في هذا الاطار لايتطلب التوسيع النوعي للوعاء الجبائي بقدر مايتطلب ضبط أحسن للوعاء القائم ، من خلال إعادة تقويم فعال لهذا الوعاء لضمان بقائه. أما ما يمكن القيام به في مجال توسيع الوعاء، فيمثل فقط في الوصول إلى تضريب القطاع غير الرسمي، هذا القطاع الذي يشهد توسعا سريعا ويثير الاهتمام أكثر فأكثر[1] .

أما بالنسبة للهدف الثاني وهو الفعالية الاقتصادية ، فنجد أن الصورة المثالية تتمثل في اختيار قواعد ضريبية تتزايد بموازاة مع النفقات وليس مع الناتج الداخلي الاجمالي. فالنفقات يمكنها أن ترتفع، والمداخيل الجبائية يجب أن تنبثق عن عدد قليل من الضرائب المفروضة على قاعدة واسعة[2] ، حيث يصبح من الممكن القيام بتعديل بعض المعدلات لارجاع مجموع المداخيل الجبائية إلى المستوى المطلوب .

من حيث الفعالية الاقتصادية كذلك يعتبر أنه من المفضل البحث عن بنية جبائية محايدة نسبيا، وبعبارة أخرى بنية جبائية تتيح الموارد الضرورية التي تؤثر أقل مايمكن على تخصيص الموارد. ويطرح Vito Tanzi في هذا الاطار خمسة شروط لكي يصبح النظام الجبائي اداة فعالة للسياسة الاقتصادية ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

1 - إيجاد مؤشر يمكن الارتكاز عليه لتحصيل مداخيل كبيرة انطلاقا من عدد قليل من الضرائب ،

2 - إيجاد مؤشر يقرب الوعاء الجبائي الخاضع للاقتطاع أكثر مايمكن من امكانياته الحقيقية ،

---

-1 AKESBI (N), op cit, (39).

-2 يؤكد Vito Tanzi على أن النظام الجبائي الحديث هو الذي يغطي مجالا واسعا للضرائب العامة على المبيعات وللضرائب على الدخل، ففي السنوات الأخيرة أخذ الاقتصاديون يفضلون أكثر الضرائب على الاستهلاك من الضرائب على الدخل، كما أنهم يرون بأنه من الأحسن تحصيل ضريبة عامة على المبيعات بمعدل وحيد أو بعدد قليل من المعدلات من تحصيل هذه الضريبة بمعدلات متعددة. انظر :

- TANZI(V), Structure du système fiscal et objectifs de politique économique dans les pays en développement, fisca et Dev. II, 1982, pp (2 - 5).

3 - المحافظة على بعض التأخير القصير في تحصيل الضرائب ،

4 - انزال عقوبات جدية على مظاهر التهرب الجبائي ،

5 - العمل على تفادي الاقتطاعات الخاصة [1] .

فعلى أساس معايير الفعالية هذه يمكن اختيار الضرائب التي يجب اعتمادها انطلاقا من مجموع بنيات النظام الجبائي المراد بنائه .

أما بالنسبة للهدف الثالث وهو تحقيق العدالة الجبائية من خلال تمويل النفقات المؤدية إلى اعادة التوزيع، فيعترف خبراء صندوق النقد الدولي بأن كل ضعف في ارادة اعادة التوزيع يتحدد بالحاجة المستعجلة للمداخيل . وهم يوافقون على أن لاتلعب الضرائب المباشرة ابدا دورا مهما في هذا الاطار، بينما تتخد مع ذلك دائما اجراءات تهم الضرائب غير المباشرة، والتي تكرس رجعية النظام ، ويمكن أن تكون لها، اثار غير مقبولة على إعادة توزيع المداخيل، وذلك تحت ضغط الحاجة إلى المداخيل الجبائية[2] .

ويلاحظ البعض في هذا الإطار أن خبراء البنك العالمي يحاولون تحويل المشكلة بعيدا عن قضية اعادة توزيع الدخل، فيرون أن العدالة تتحقق أكثر من خلال تقليص الفوارق بين المداخيل الفردية، ويشيرون إلى أن الضرائب لاتظهر من الناحية العملية كوسيلة لاعادة التوزيع العام للمداخيل[3] .

فالدور الأساسي للضريبة لتحقيق العدالة يتمثل في اتاحة مداخيل ضرورية لتسديد النفقات المؤدية إلى اعادة التوزيع وعلى الخصوص تحسين ظروف الفقراء . وبهذه الطريقة ثم افراغ كل تصور مجتمعي للضريبة ، وعلى الخصوص المحتوى الذي طالما اعتبر أساسيا في السياسة الجبائية .

*ب ـ 2 ـ محتوى الاصلاح الجبائي ووسائله*

رغم وضوح أهداف الاصلاح الجبائي، فإنه يبقى مع ذلك مشروعا معقدا وصعبا، ومع ذلك تستند مبادئه الرئيسية إلى شعارات معدودة تتمثل في التبسيط والعقلنة والتناسق ، وقد تم بحذر تفادي مسألة العلاقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير

---

1- TANZI (V), Structure du système fiscal et objectifs de politique économique dans les pays en developpement, Fisca et Dev, II, 1982, pp(2-5)

2- Trait (Alan A), Les Conseils du F.M.I en matière de politique budgétaire, 1990 op cit, p (35).

3- AKESBI (N), op cit, p(40)

المباشرة في الأنظمة الجبائية لدول العالم الثالث، لكن مقابل ذلك يجب أن تتغير مكونات كل مجموعة على حدة .

ب - 2 - 1 - : *ترجيح جانب الضرائب الداخلية على الاستهلاك*

تقوم الضرائب غير المباشرة أساسا على الضرائب على المنتجات وعلى الاستهلاك الداخلي من جهة ، وعلى الرسوم الجمركية من جهة أخرى .

وتعتبر الرسوم الجمركية من بين العوامل الأكثر عرقلة للتخصيص الأمثل للموارد . فعند الاستيراد تعرقل انفتاح الاقتصاد على الخارج وتخلق حماية للسوق الداخلي، وتحدث انحرافات بين الأسعار الداخلية والاسعار الخارجية، كما تفضل اختيارات الانتاج غير الفعالة، وتعاقب المستهلك .

أما عند التصدير ، فانها ترفع التكلفة ، وتعرقل المنافسة على مستوى السوق الدولي، وتحبط الانتاج المحلي المخصص للتصدير ، ونتيجة لذلك يجب التخلي عن تضريب التجارة الخارجية لصالح تضريب المعاملات الداخلية[1] .

أما الضرائب الداخلية على الاستهلاك ، وعلى الخصوص الضريبة على القيمة المضافة فإنها تتمتع بعدة مزايا، فعلاوة على وعائها الواسع، فإنها تؤثر على اختيارات المنتجين بين عوامل الانتاج والسلع الوسيطة، ولاتتراكم خلال عملية الانتاج ، كما لاتميز الصناعات البديلة للواردات، ولاتحبط الانتاج المخصص للتصدير[2] .

والخلاصة حسب منطق الإصلاح الجبائي دائما أن اعتماد أحد أشكال الضريبة على القيمة المضافة بامكانه انعاش الفعالية على القيمة المضافة كأداة جبائية رئيسية ، يجب أن تحتفظ في النهاية بمعدل وحيد، يتم تحديد مستواه بناء على الحاجة إلى المداخيل الجبائية وحسب أهمية الوعاء .

ومن المحتمل أن تؤخذ اعتبارات العدالة الجبائية بعين الاعتبار من خلال اعفاء المنتجات الأساسية ، وتأسيس بعض الضرائب المنتقاة (الضرائب على الكحول والتبغ... ) وتبين هذه الأخيرة مع ذلك أنه لم يحن بعد أوانها في العديد من الدول السائرة في طريق النمو[3] .

---

1- FRISCHTAK (C), La concurrence : un instrument de la politique industrielle dans les P.V.D, F. D sept 1989, p (28)

2- Banque Mondiale, L'Afrique suharienne, de la crise à une croissance durable, Washington D.C, 1989, P / Saha (196)

3- AKESBI(N), op cit, p (42)

أما بالنسبة للرسوم الجمركية، فإذا كان من المفروض اختفاء الرسوم على الصادرات بسرعة، فإن الرسوم على الواردات اعتبارا لأهمية مداخيلها فيجب أن تنخفض تدريجيا، وأن تكون في جزء منها داخلية، وبعبارة أخرى مندمجة في الضرائب على الاستهلاك الداخلي ، وفي انتظار ذلك يجب أن تبقى هذه الرسوم منخفضة ومتشابهة.

**ب – 2 – 2 – تخفيض الضغط الجبائي على الدخل**

يتناقض الحماس المعبر عنه في مواجهة الضرائب الداخلية على الإستهلاك مع التردد الواضح في مواجهة الضرائب على الدخل باعتبارها صعبة التسيير، وضعيفة المداخيل، وغير فعالة على مستوى اعادة توزيع الدخل، وتكون غير عادلة في غالب الأحيان ، فالضرائب على الدخل لايتم قبولها الا كشر لابد منه .

من هنا يظهر ان إصلاح الضرائب على الدخل يستهدف التخفيف من آثارها السيئة، وفي هذا المجال يجب الإستناد على النموذج الأمريكي فيما يخص تخفيض المعدلات، وتوسيع الوعاء الجبائي ، فهذا البديل هو الذي تمت المراهنة عليه لكي يتيح الزيادة في المداخيل وتحسين فعالية الضرائب على الدخل[1] .

ويمكن بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، توسيع قاعدتها الجبائية عن طريق التقليص أو الغاء أغلب الاسقاطات والمخصومات الخاصة ، ومع ذلك يجب أن يقتصر جدولها على عدد قليل من الشرائح ان لم تكن هناك امكانية للاحتفاظ بمعدل وحيد يمكنه أن يتراوح بين 30٪ و 40٪ .

إن الأسلوب الوحيد القابل لتحقيق العدالة الجبائية في إطار هذا المنظور، يتمثل في رفع مستوى الحد الأدنى الخاضع للضريبة الشيء الذي يقود إلى اعفاء المكلفين ذوي المداخيل الضعيفة[2] ، بينما تقود الرغبة في تمييز الادخار علاوة على تخفيض عام للمعدل الضريبي، القبول بمضاعفة الاجراءات الخاصة بهذا الغرض : الغاء الازدواج الضريبي ، اعفاء الفوائد على بعض الودائع ...

1 - يلاحظ Vito Tanzi بأن الموقف قد تغير في السنوات الأخيرة اتجاه الضرائب على الدخل، ففي الماضي كانت هذه الضرائب تنبثق عادة عن المعدلات مرتفعة، لكن الاتجاه الحالي يرى أن المعدلات المتطرفة لها آثار توجيهية عميقة ذات طابع سلبي، فهي تحفز بشكل كبير على التهرب كما يمكنها كذلك أن تكون لها عواقب خطيرة على مستوى العدالة. انظر

– TANZI(V), politique de finances publiques pour la croissance et la stabilité dans les pays en developpement, Questions diverses, op cit , p (250 - 252).

Tanzi (v), Structure du système fiscal et objectifs de politique économique - 2 dans les pays en développement, op cit, p (9).

إن محاربة الاسقاطات ومظاهر التهرب الاخرى لا يجب أن تصل إلى درجة المساس بالإجراءات المتسمة بالطابع الإقتصادي، والإجراءات المتعلقة بالإدخار. في نفس الاطار تم اعتبار معدلات الضريبة على الشركات على أنها مفرطة في الارتفاع ، لذلك يجب تخفيض معدلاتها الهامشية أو إلغائها تماما .

ويلاحظ Alan A tait بأن صندوق النقد الدولي يفضل أن يقترب معدل الضريبة على الشركات من المعدل الأقصى للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بشكل يقلص من الفرق الجبائي بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين ومداخيل الجمعيات التجارية والشركات[1] .

في المقابل يجب عقلنة وعاء الضريبة وتوسيعه، لكن لم تصدر بهذا الشأن أي توصيات دقيقة ، ما عدا مايتعلق بالحوافز الخاصة بالإستثمار، فباعتبارها مكلفة وغير فعالة ومصدرا للإنحرافات، فإن الأمر يتعلق في المدى القصير بتقليص اتساع الامتيازات الجبائية، وتحسين شروط الحصول عليها من خلال البساطة وتلقائية المعايير.

لكن يظهر أن هناك إرادة لإعادة نظر جدرية في قوانين الاستثمارات، فهناك اتجاه يسير نحو الغاء أنظمة الامتيازات الجبائية انطلاقا من كون الأنظمة الجبائية بعد تخفيض معدلاتها أصبحت ذات جادبية لكونها تؤسس كمبدأ عام ماكان يعتبر مجرد استثناء في السابق . وفي نفس السياق تم اقتراح استبدال أسلوب الاستخماد بالإسقاط المباشر والشامل لنفقات الاستثمار.

**ب - 2 - 3 - إصلاح الادارة الجبائية :**

أخذ تحسين شروط الإدارة الجبائية يأخذ مكان الصدارة في الاصلاحات الجبائية المعتمدة في الدول السائرة في طريق النمو منذ بداية عقد الثمانينات ، حيث وقعت الدعوة إلى تبسيط النصوص والاجراءات المسطرية إضافة إلى بعض التدابير الأخرى التي اعتبرت تقريرية كإصلاح التنظيمات الادراية، وتكوين جيد للموظفين، وتعزيز وسائل المراقبة المادية والبشرية، وتحسين أسلوب التحصيل ... الخ .

فإصلاح الإدراة الجبائية اعتبرت من أحسن الوسائل للزيادة في المداخيل ، وتحسين عوامل العدالة الجبائية ، حتى وإن كان هناك اعتراف بأن هذه الوسيلة تعتبر من بين الوسائل الأكثر صعوبة. فمبدئيا يتجه الاصلاح المقترح نحو وضع نظام بسيط أكثر عقلانية يبحث بالدرجة الأولى عن المردودية والفعالية .

---

1- TRAIT (Alan. a), op cit p (34)

وبناء على التوصيات المقترحة من طرف خبراء صندوق النقد الدولي . يجب أن تقتصر الأدوات الرئيسية على بعض الضرائب العامة أو المركبة[1]، فالضريبة الأولى يجب أن تكون ضريبة على الاستهلاك من نوع الضريبة على القيمة المضافة ، بوعاء واسع جدا ومعدل تفاضلي وحيد ، يكمل على الخصوص ببعض الرسوم الخاصة ذات المردودية المرتفعة مثل التبغ والكحول .

ويجب أن تدعم الضرائب المباشرة ضريبتين جديدتين هي كل من الضريبة على الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، فإذا كانت هاتين الضريبتين منشغلتين بالزيادة في المردودية ، فإنهما منشغلتين كذلك بالتحفيز على العمل وعلى الإدخار، لذلك يجب أن تطبعهما ارادة مزدوجة، الأولى تتجه نحو توسيع الوعاء الجبائي والثانية تتجه نحو تخفيض المعدلات[2] .

## خلاصة التحليل

لاحظنا من خلال ما جاء في هذا المحور كيف أن مبادىء الاصلاح الجبائي التي توصي بها المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي تستقي أسسها أساسا من مبادىء المدرسة الكلاسيكية الجديدة، وعلى الخصوص من مبادىء اقتصاد العرض، التي عمل أرثرلافر من خلال المنحنى المعروف باسمه على تفسيرها والدفاع عن مبدأ الضريبة الخفيفة المنخفضة التي لاتؤثر على العمل أو على الادخار والاستثمار، وقد ركز نظريته تلك على استبدال عنصر الطلب الاجمالي الكينيزي بالزيادة في العرض وتحريك الدورة الاقتصادية .

وقد تبين لنا كيف أن نموذج الإصلاح الجبائي في الدول المتقدمة سار في هذا الاتجاه، وعمل على تقليص عدد الشرائح والمعدلات المرتفعة، واعادة النظر في مبدأ التصاعدية وتخفيفها على الخصوص على مستوى المداخيل العليا، إضافة إلى العمل على توسيع القاعدة الجبائية .

كما لاحظنا كيف أن الدول السائرة في طريق النمو تحاول تبني نفس النموذج الذي يدعو الدولة إلى التخلي عن دورها التدخلي، واستخلاص حاجياتها من المداخيل

---

1- يرى Tanzi في هذا المجال أن النظام الجبائي الملائم يجب أن يرتكز على أوعية واسعة ذات معدلات ضعيفة نسبيا وأقل تفاضلا، ويجب أن يكون مركز ارتكاز الأنظمة الجبائية الحديثة هي الضرائب العامة على المبيعات تحت شكل ضريبة على القيمة المضافة وتوسيع القاعدة الجبائية للضريبة على الدخل، ويجب أن يرافق هاتين الضريبتين ضرائب خاصة على الاستهلاك. انظر : Tanzi (v), op cit.

2- AKESBI(N), op cit , p (44 - 45)

الجبائية على أساس الضرائب الداخلية على الاستهلاك، وتبني الضريبة على القيمة المضافة، هذا إلى جانب العناية باصلاح البنيات الادارية للادارة الجبائية .

## ثالثا : تطور الإصلاح الجبائي في المغرب

عرف المغرب بعد الاستقلال اصلاحين جبائيين مهمين ، تمثل الأول في إصلاح 1961 والثاني في إصلاح 1984 أي مع اصدار القانون الإطار للإصلاح الجبائي، أما مابين الإصلاح الأول والإصلاح الثاني ، فيمكن الحديث عن مجرد تعديلات واضافات جبائية فقط .

وقد اتسم هذين الإصلاحين بكونهما وضعا في إطار منظور سياسي واقتصادي واجتماعي جديد بالنسبة لكل واحد منهما، فالإصلاح الأول جاء في اطار مايعرف باستراتيجية الليبرالية الاقتصادية المدعمة بتدخل الدولة، والثاني جاء في اطار سياسة التقويم الهيكلي، ومايمكن التعبير عنه باستراتيجية الليبرالية الاقتصادية الجديدة واقتصاد العرض، في اطار من تخلي الدولة عن دورها التدخلي السابق .

أما محاولات الاصلاح الجبائي التي لم يكتب لها النجاح ، فكانت إما أنها لا تستند على أسس استراتيجية أو أنها تتعارض مع أسس ومبادىء الاستراتيجية الاقتصادية السائدة، وعليه سنتاول تطور محاولات الاصلاح الجبائي قبل عقد الثمانينات (1 ) ثم بعد ذلك الاصلاح الجبائي لعقد الثمانينات(2) .

(1) : تطور محاولات الإصلاح الجبائي قبل عقد الثمانينات.

(2) : الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات.

### 1 - تطور محاولات الاصلاح الجبائي قبل عقد الثمانينات

يمكننا التطرق في هذا الاطار الى مرحلتين اثنتين تتمثل المرحلة الأولى في اصلاحات ماقبل السبعينات (أ) والمرحلة الثانية في اصلاحات السبعينات (ب) .

#### *أ – إصلاحات ماقبل السبعينات*

عقب حصول المغرب على استقلاله السياسي سنة 1956 ، وفي ظل استراتيجية التحرر الاقتصادي ، كانت هناك محاولة اصلاح البنيات الجبائية الموروثة عن عهد الحماية، ومواكبتها بالمعطيات الجديدة للبلاد ابتداء من التخلي عن الرسوم الجمركية الضعيفة التي كانت سائدة في عهد الحماية، واستبدالها برسوم تفاضلية ، ومرورا عبر

احلال الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات محل الضريبة على المعاملات وانتهاء بفرض ضريبة فلاحية تتجاوز الأهداف المالية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، لكن هذه الاصلاحات ظلت دون الطموحات المالية القادرة على ضمان تمويل دائم ومستقر للميزانية العامة للدولة .

وقد ثبت ذلك بالفعل من خلال الأزمة المالية لسنة 64 - 1965 ، هذه الأزمة التي بدأت تشغل بال المسؤولين لانجاز اصلاح جبائي جدي.

فعقب أزمة 1964 قامت لجنة تابعة للبنك العالمي بإدخال بعض إجراءات الإصلاح الجبائي في إطار المخطط الإقتصادي للتصحيح والتقشف الإيجابي ، وقد رأت هذه اللجنة أن المرحلة التي يوجد فيها الاقتصاد المغربي يفرض عليه التحول عن الضرائب المباشر القابلة لعرقلة الاستثمار، والزيادة في المقابل في الضرائب غير المباشرة المضمونة، والأكثر مردودية[1]، فيجب إذن أن تنخفض الضريبة على الأرباح المهنية، وفي المقابل يجب اثقال العديد من الضرائب على الاستهلاك، وهو مايتماشى مع استراتيجية الليبرالية الاقتصادية المعتمدة مع بداية عقد الستينات .

وقد أوصت اللجنة كذلك بالزيادة في الضريبة على المداخيل الفلاحية، واستبدال الضريبة الحضرية القديمة بضريبة عقارية تمتد حتى إلى الاراضي الفلاحية غير المستغلة .

ورغبة من المسؤولين في تحصيل الموارد المالية ، وتدارك عجز الميزانية التجأوا إلى الزيادة في الضغط الجبائي بشكل أقل انتقاء مما كان يرغبه الخبراء الدوليون ، فالضرائب على الاستهلاك الداخلي، والرسوم الجمركية ، ورسوم التنبر ثم زيادتها بشكل محسوس ، لكن جداول الضريبة على المرتبات والاجور والضريبة الفلاحية والضريبة على الأرباح المهنية وقع الزيادة فيها بشكل أو بآخر حتى وان كانت الضريبتين الأخيرتين تتضمنان ثغرات عديدة، وتؤدي عمليا إلى تقليص العبء الجبائي .

وقد حرصت السلطات الجبائية على الزيادة في المردودية بدلا من إصلاح بنيات النظام الجبائي التي تزايدت حدة تراجعها وعدم توازنها ، وقد تراجعت حصة الضرائب المباشرة ضمن الموارد الجبائية من 32٪ سنة 1965 إلى 24 ٪ سنة 1972 .[2] وهكذا انصب الاهتمام بالخصوص على الكم بدلا من الكيف في السياسة الجبائية الحكومية ، اعتقاد بأن الضغط الجبائي الشامل يترك مع ذلك هامشا كافيا للتدخل والتوجيه ، كان

---

1- EL KTIRI (M) et AKESBI (N), La reforme de la fiscalité Marocaine à l'heure de l'ajustement structurel, Edit Toubkal, Casablanca, 1987, pp(17-16)

2- Annuaire statistiques du Maroc des années en questions.

الضغط الجبائي يقدر سنة 1965 بـ 11 ٪ ثم ارتفع إلى 16 و 17٪ في بداية السبعينات .

وقد تجلت هذه الخاصية التي يتسم بها النظام الجبائي المغربي من خلال المخطط الخماسي1968 - 1972 ، كما تبنى مبرمجوا المخطط الاقتصادي الذين رأوا بأن النظام الجبائي المغربي متخلف ويتسم بعدد من السلبيات، بعض المطالب من بينها على الخصوص انشاء سلسلة من الضرائب الجديدة ، تتمثل في الضريبة على الشركات والضريبة على القيم المضافة للأراضي الفلاحية المسقية ، والضريبة على الأراضي القابلة للبناء ، والضريبة على القيم المضافة العقارية[1] .

ومع بداية المخطط الخماسي 1968 - 1972 أحدث قانون مالي تعديلي ضريبة على الشركات ، لكن مواجهة حقيقية تعرضت لها الضريبة من طرف أصحاب الثروات المهمة، خوفا من تعرضها إلى الإقتطاع الجبائي رغم كون معدلات هذه الضريبة تعتبر ضعيفة وتتراوح معدلاتها مابين 5 و 10٪. وهكذا تم الغاء هذه الضريبة بعد ستة أشهر من احداثها .

وفي سنة 1970 ، ثم وضع مشروع اصلاح الضريبة الفلاحية في البرلمان ، و كان هذا المشروع يستهدف اعتماد المداخيل الحقيقية للفلاحين، ويقرر معاقبة ملاكي الاراضي الذين يزرعون أراضيهم بالوكالة عن طريق انشاء ضريبة على كراء الأراضي الفلاحية. كما يزيد من تصاعدية جدول الضريبة من 5٪ إلى30٪ [2] ومن جديد قامت مواجهة قوية ضد هذه الضريبة قام بها هذه المرة " الاتحاد المغربي للفلاحين" ذو النفوذ السياسي القوي ، بحيث لم يجد صعوبة في اقبار هذا المشروع بسرعة .

### ب - الأصلاح الجبائي في عقد السبعينات

بدأ عقد السبعينات بظرفية متسمة بالضائقة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الوطني والدولي ، وبناء على فشل العقد الأول من التنمية دوليا ، دافعت المؤسسات المالية وعلى رأسها البنك العالمي عن استراتيجية ترتكز أساس على انعاش الصادرات ، واندماج كامل في التقسيم الدولي للعمل ، ومع ذلك فإن الاضطرابات الاجتماعية الناتجة عن النماذج الاقتصادية المتبعة منذ عقد الخمسينات حفزت على اعتماد خطاب ذو طابع اجتماعي ، ففي هذه الفترة أعلن «ماكنا مارا »رئيس البنك العالمي سابقا عن

-1 Plan quinquennal 1968 - 1972, pp 25, 66, 112 et suivantes.
-2 BOUMLIK (M), op cit, p : (152)

نفس الفكرة التي عبر عنها «جيراردان »منذ قرن مضى والقائلة بأنه يجب الاختيار بين المخاطر السياسية للثورة والتكاليف الاقتصادية للاصلاح [1] .

ب ـ 1 ـ موجة اصلاحات 72 - 1973

كانت الوضعية في المغرب قد تدهورت ، حيث أصبح من الضروري الإسراع بإتخاذ اجراءات تتيح ماأمكن تصحيح المسار الاقتصادي، وسيؤدي تقويم استراتيجية التنمية على المستوى الاقتصادي إلى اعطاء أولوية جديدة للصناعات المصدرة ، والى تدعيم الاختيارات الجوهرية لصالح الرأسمال الخاص الوطني والأجنبي ، وخاصة عن طريق احداث سبعة أنظمة اقتصادية جمركية، واصدار سلسلة جديدة من قوانين الاستثمار أكثر ليبرالية وأكثر سخاء .

أما على المستوى الاجتماعي فقد ارتفعت الأجور ، كما زيد في أثمنة الانتاج الفلاحي دون أن يكون لذلك، وقع على أثمنة الاستهلاك، فأثمنة المواد الغذائية الأساسية ثم تثبيتها بفضل اعانات ميزانية الدولة المخولة عن طريق صندوق المقاصة، فضلا عن ذلك ثم استرجاع 750.000 هكتار من أراضي المعمرين القدماء تم توزيعها تدريجيا، إضافة إلى مغربة بعض القطاعات الصناعية[2].

في مثل هذا السياق ظهر الإنطباع بأن الإصلاح الجبائي سيعرف دفعة جديدة ، ففي سنة 1972 ثم إنشاء المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين، والتي فرضها كخطوة اولى نحو فرض ضريبة عامة على الدخل ، وفي سنة 1973 تحققت ارادة ضبط جبائي مثالي لمداخيل رأس المال عن طريق احداث الضريبة على عوائد الأسهم والحصص الإجتماعية والمداخيل المماثلة . والضريبة على عوائد التوظيف ذات المداخيل الثابتة .

وقد اعترف المخطط الخماسي 1973 - 1977 الذي كان اراديا وتوسعيا بأنه من الناحية الكيفية لايتسم النظام الجبائي بالعدالة[3] وطالب بتعديله قصد جعله مسايرا للسياسة الاقتصادية والاجتماعية المتبعة ، فهذا التعديل يجب أن يتجه نحو تبسيط النظام وفرض ضريبة عامة على الدخل ، واحلال ضريبة على الشركات محل الضريبة على الأرباح المهنية ، ومراجعة الباتانتا والضريبة الفلاحية، وتحويل الضريبة الحضرية إلى ضريبة عقارية ، والضريبة على المنتوجات والخدمات إلى ضريبة على القيمة المضافة ،

---

1- EL KTIRI (M) et AKSBI (N), op cit p(16 - 17)

2- Ibid, p (17)

3- مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1973 - 1977 الجزء الأول ص 63 .

وعلى الخصوص العمل على تخفيض المعدلات المفروضة على المنتوجات الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع[1] ، وبشكل عام ذهب المخططون إلى درجة التأكيد على ارادتهم في تمويل التنمية الاقتصادية عن طريق ادخار 10٪ من الأسر الكثر غني لصالح الـ 50٪ من السكان الأكثر فقرا [2]" .

ب ـ 2 ـ تراجع الاصلاح الجبائي أمام تزايد مداخيل الفوسفاط

إن أهداف الإصلاح الجبائي لم تكن تعني لدى السلطات الجبائية سوى وسيلة لزيادة موارد الدولة، الشيء الذي لم يجعل هذا الاصلاح من أولوياتها . وفي خضم الأزمة البترولية لسنة 1973 برزت صدمة الفوسفاط ، حيث تضاعفت أسعار الفوسفاط سنة 1974 أربع مرات، وأدت إلى تحصيل موارد مالية مهمة، حيث ارتفعت الموارد العادية خلال سنة واحدة بنسبة71٪، لكن هذا الارتفاع الهائل للموارد كان سريع الزوال فلم يتجاوز ذلك بضعة أشهر[3].

وقد دفعت هذه الزيادة الطارئة بالمسؤولين إلى مراجعة الأهداف الطموحة للمخطط الخماسي بشكل أكثر طموحا ، وقد تم خلال سنة 1974 -1975 ، حيث أصبحت ميزانية الدولة اداة رئيسية للإسراع بالنمو ، بينما لم يبق أحد من المسؤولين يتحدث عن الإصلاح الجبائي ، فقد استطاع الفوسفاط أن يلغي الاصلاح .

لكن سرعان ما انهارت الأسعار الدولية انطلاقا من الستة أشهر الثانية من سنة 1975، بينما واصلت النفقات العمومية تطورها بحركة مسرعة تفوق مرتين حركة تطور الموارد العادية أي30,5٪ مقابل 15٪ في المتوسط السنة مابين 1975 و 1977 .

إن هذه الوضعية لم تثر انشغال المسؤولين نظرا لأنه تم ربط مدفوعات المكتب الشريف للفوسفاط بسهولة بالقروض الخارجية، حيث كانت توزع بسخاء في ذلك الحين من طرف المؤسسات المالية الدولية ، التي ارتاحت لتوظيف رؤوس أموالها وبدأت تعرف فائضا مهما منذ1973 .

وعليه تضافرت المداخيل الفوسفاطية والقروض الدولية دون القيام باصلاحات اقتصادية ومالية داخلية تتسم بالجدية ، الشيء الذي أدى إلى تدهور خطير ليس فقط في عدم التوازن المالي، ولكن كذلك في بنية التمويل المالي لميزانية الدولة .

1- نفس المرجع أعلاه ص 64 .

-2

-3

EL KTIRI et AKESBI (N), op cit, p (18)

ففي سنة 1977 لم تمول الموارد الجبائية سوى النصف تقريبا من مداخيل الميزانية مقابل، مايزيد على 85٪ منذ بضعة سنوات خلت، أما النصف الأخر من موارد الميزانية فقد تم تمويله أساسا بواسطة القروض الخارجية بنسبة 30٪، وبنسب أقل بواسطة القروض الداخلية، ومداخيل الدومين واحتكارات الدولة، ومساهماتها. وبما أن نواة موارد الميزانية العادية وهي المداخيل الجبائية أخذت تضعف فإن ظهور أزمة مالية جديدة أصبح مؤكدا.

إن ضعف المداخيل الجبائية النسبي ضمن مجموع موارد الميزانية لم يكن يعني تراجع الضغط الجبائي الذي كان على العكس من ذلك يسير نحو التزايد، حيث انتقل إلى 19٪ من خلال اثقال الضريبة على المنتوجات، والتي تم رفع معدلها العادي سنة 1976 من 12٪ إلى 15٪ كما تم رفع الرسم الخاص على الواردات من 2,5 ٪ إلى 5 ٪ سنة 1973 ثم إلى8 ٪ سنة 1977 [1].

ب ـ 3 ـ موجة اصلاحات 1978 - 1979

كما هو الشأن بالنسبة لسنة 1964 فإن الوضعية تدهوت سنة 1978، حيث جعلت من الضروري والمستعجل اقرار مخطط جديد لاعادة الاستقرار. فقد جرى الحديث على المستوى المالي عن التقشف الاختياري وعن سياسة صارمة تستهدف تحكم أحسن في النفقات العمومية، إضافة إلى تعبئة أكبر للموارد الداخلية للبلاد [2].

على مستوى النفقات العمومية نجد أن ميزانية التجهيز على الخصوص، وفي درجة ثانية اعانات الاستهلاك، هي التي انخفضت في الواقع، في الوقت الذي استمرت فيه النفقات العادية في التزايد بوثيرة متواصلة. كما نجد أن خدمة الدين بلغت 4,6 مليار درهم سنة 1982 أي 22٪ من النفقات العمومية. وبين 1978 و 1982 ارتفع معدل النمو السنوي بنسبة 27,5٪ في نفس الوقت استمرت الوضعية في التدهور بشكل خطير أثرت، انطلاقا من سنة 1980، حتى في الميزانية العادية نفسها، وقد بدأت الميزانية العامة تعرف العجز الذي يؤكد على أن كل ادخار عمومي ينتهي إلى الاختفاء، وأن الدولة لاتستطيع بلوغ حتى نفقاتها العادية عن طريق موارد من نفس النوع، وعليها أن تستمر في اللجوء إلى القروض الخارجية لتسديد حساباتها والحفاظ على حد أدنى من الاستثمارات [3].

---

1- القوانين المالية السنوية.

-2 EL KTIRI (M), et AKESBI (N); op cit, p(19)

-3 Ibid.

أن الموارد الأساسية العادية ، تتمثل بطبيعة الحال في المداخيل الجبائية، ومع عودة الصعوبات المالية عاد الاصلاح الجبائي مرة أخرى إلى الواجهة . فقد اعتمد مخطط الأستقرار لسنة 1978 - 1980 المطالبة التقليدية بضرورة الاصلاح الجبائي والذي يجب أن يطبع النظام الجبائي ببساطة أكبر، وأن يستجيب لضرورات العدالة ونمو الموارد وقد توقع حتى تحسن توازن البنيات الجبائية عن طريق تخفيض حصة الضرائب غير المباشرة ، والزيادة الملازمة في خصة الضرائب المباشرة ، والتي يجب أن تنتقل من 23,3٪ إلى 27,2 ٪ [1] .

لكن ، بينما كانت هناك عودة الى الدعوة الى الاصلاح الجبائي سنة 1978 ، والذي سيتجسد عن طريق عدد من التعديلات والاضافات الجبائية الجديدة ، فإن حركة مضادة ستنطلق سنة 1979 لعرقلة كل محاولة للاصلاح ، الشيء الذي سيؤدي إلى سلسلة من التراجعات عن التدابير الجبائية المتخذة ، بل سيؤدي إلى اتجاه معاكس : زيادة متواصلة في الضرائب على الاستهلاك من جهة ، ومضاعفة الامتيازات الجبائية لاصحاب رؤوس الأموال الكبيرة من جهة أخرى .

ويمكن الإشارة إلى الأمثلة التالية التي تؤكد هذا الاتجاه :

**أولا** : سجل القانون المالي لسنة 1978 نوع من الرغبة في ادخال اصلاح جبائي على القطاع العقاري والذي لازالت تقريبا مجموع أرباحه غير خاضعة للضريبة ، فعلى أساس ذلك وقع تعديل الضريبة الحضرية ، وأصبحت تفرض على أساس جدول تصاعدي . كما تم احداث ضريبة على الأرباح العقارية ذات معدلات تصاعدية، واحداث ضريبة أخرى على الأراضي الحضرية غير المبينة المخصصة لمحاربة المضاربة العقارية .

وبدون شك كانت هذه الاصلاحات إيجابية ، لكنها تراجعت أمام مواجهة عنيفة نظمها الملاكون العقاريون ، حيث سجل القانون المالي لسنة 1979 أول تراجع تمثل في تمديد أجل الاعفاء من الضريبة الحضرية من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات ، ثم تقليصها الى 50 ٪ بالنسبة للخمس سنوات التالية بالنسبة للمباني المكرية [2].

وفي سنة 1980 حدث التراجع الثاني من خلال القانون المالي لسنة 1980 ، حيث تم التراجع عن التصاعدية الأصلية للضريبة على الأرباح من 5 إلى 25 ٪ بناءا على مدة حيازة الملكية، واستبدلت بمعدل نسبي بنسبة 15٪ ، الشيء الذي يؤدي على

-1 Ibid,
-2 Ibid, p (22)

الخصوص الى افراغ الهدف الأول للضريبة من محتواه ، نظرا لأن التصاعدية كانت مخصصة على الخصوص للتراجع عن العمليات المحققة لاهداف المضاربة الخالصة .

وفي سنة 1981 وقع التراجع الثالث ، فقد أدى اصدار قانون الاستثمارات العقارية الى الغاء التدابير الجبائية المحدثة سابقا بشكل أو باخر مانحا الامتياز للمنعشين والملاكين العقاريين عن طريق شبه اعفاء جبائي .

وفي نفس السنة (1981) وقع التراجع الرابع ، حيث أن الضريبة على الأراضي غير المبنية، والتي يجب أن تدخل حيز التنفيذ بعد ثلاث سنوات من انشائها (أي سنة 1981) ضلت مجمدة، وذلك قبل أن تعرف بداية تطبيقها، لكي تلغى سنة 1983 وهو التراجع الخامس .

**ثانيا** : اخضع القانون المالي لسنة 1979 للضريبة على الأرباح المهنية مجموع مداخيل انخراطات شركات الهولدينغ بهدف وضع حد للتهرب الجبائي الملاحظ على هذا المستوى . لكن القانون المالي لسنة 1980سيرجع عن هذا القرار ويعفى شركات الهولدينغ تقريبا من مجموع الضريبة [1] .

**ثالثا** : وقعت خلال سنة 78-1979 دراسة امكانية تكييف الزكاة مع ضرورات ضريبة حديثة ، وتصور امكانية ادماجها على الخصوص في ميزانية الدولة ، وقد ذهب القانون المالي لسنة 1980 إلى درجة انشاء صندوق خاص لتلقي الموارد التي ستحصل برسم الزكاة . لكن هذا المشروع الفريد من نوعه سيبقى حبرا على ورق .

**رابعا** : حاول القانون المالي لسنة 1979 مضاعفة الاقتطاع المنجز من طرف الضريبة الفلاحية، والتي أصبح مردودها ضعيفا وبدون معنى ، وذلك بنسبة 0,5 ٪ من الموارد الجبائية . وفي السنة الموالية لم يتم فقط عدم تطبيق هذا الإجراء ، وإنما تمت اعادة المردودية المتوقعة إلى مستواها السابق . بعد ذلك لن يتم تحصيلها بسبب الجفاف، ثم سيتم توقيفها سنة 1984 إلى حدود سنة 2000 وبعد ذلك إلى غاية سنة 2020 .

## 2- الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات

في سنة 1979 وضعت لجنة تابعة لصندوق النقد الدولي عند زيارتها إلى المغرب تقريرا يتناول تحليلا انتقاديا للنظام الجبائي المغرب ، ومشروعا للاصلاح الجبائي. واعتبار لكون الضغط الجبائي قد بلغ 20٪ تقريبا [2] فقد اعتبرته لجنة صندوق النقد الدولي

-1 Ibid, p(23)
-2 Ibid, p(20)

مرتفعا ، ورأت أنه لايجب على الاصلاح الجبائي أن يؤدي إلى اثقال هذا الضغط اكثر. كما ان نمو المداخيل الجبائية يجب أن ينبثق أساسا عن تحسين هذه المداخيل من خلال عقلنة وتحديث مختلف مكوناته ، وعند الاقتضاء العمل على توسيع وعاء الضرائب الموجودة ، الشيء الذي يتطلب محاربة التهرب والتملص الجبائيين .

ومن الناحية العملية وضع خبراء صندوق النقد الدولي العديد من الاقتراحات أهمها مايلي[1] .

**أولا** : التخفيض التدريجي للرسوم الجمركية بهدف الغاء الحواجز الجمركية السعرية وغير السعرية، وتحرير التجارة الخارجية، مع اعتماد نظام تفضيلي (السعر المرجعي) لصالح المقاولات المصدرة .

**ثانيا** : استبدال الضريبة على الخدمات والضريبة على المنتجات بالضريبة على القيمة المضافة ، وتمديدها فضلا عن ذلك إلى تجارة الجملة . وإن كان من الممكن حتى إلى تجارة التقسيط ، وذلك انطلاقا من بعض أرقام الأعمال ، وكذلك إلى المقاولات الفلاحية التي ترتضيها .

**ثالثا** : تمديد الرسوم الداخلية على الاستهلاك إلى منتجات أخرى، وتحويل معدلاتها الخصوصية إلى معدلات قيمية .

**رابعا** : تجميع مختلف الضرائب المباشرة النوعية في الضريبة العامة على الدخل، بحيث تنسجم الأنظمة القائمة المتعددة فيفرض جدول ضريبي موحد .

**خامسا** : انشاء ضريبة على الملكية العقارية الحضرية ، وضريبة أخرى تفرض على الأراضي الفلاحية .

**سادسا** : استبدال الضريبة على الأرباح المهنية بضريبة على الشركات بمعدل نسبي، وليس تصاعدي ، ويتضمن بعض التدابير التي من شأنها تحسين محاربة التهرب الجبائي، كمسك حسابات دائمة ، وفرض حد أدنى من الضريبة بالنسبة لبعض المهن ، ومراقبة كل شركة تعلن عن العجز مرتين متتاليتين .

**سابعا** : تقليص دور الباتانتا كمرحلة أولى لإلغائها نهائيا .

وقد كان خبراء صندوق النقد الدولي يتطرقون في الغالب إلى تفاصيل الاجراءات المراد اتخادها ، وانتهو حتى إلى وضع برنامج تنفيذي للاصلاح الجبائي . فحسب

---

1- F.M.I, La reforme fiscale au Maroc, 22 mars 1979. BIRD, Rapport sur le developpement économique et fiscal du Maroc, Octobre 1979.

هؤلاء الخبراء يجب أن يتحقق ماهو أساسي في الاصلاح ، باستثناء الغاء الحواجز الجمركية وذلك خلال فترة تمتد من12 إلى 24 شهر ... لكن السلطات الجبائية المغربية لم تقم خلال هذه الفترة المحددة سوى بانشاء لجنة للدراسة مكلفة بدراسة المشروع ، ومحاولة مغربته بشكل أو باخر .

وبالفعل فقد تمت الموافقة بمجلس النواب في دجنبر 1982 على القانون الاطار للإصلاح الجبائي الذي يحدد الخطوط العريضة لهذا الاصلاح ، لكن اصداره لم يتم الا بعد مرور سنتين أي في أبريل 1984 بينما دخل برنامج التقويم الهيكلي حيز التنفيذ خلال صيف 1983 ، والذي استهدف على مستوى اعادة تقويم المالية العامة تطهير الميكانيزمات والتحكم في النمو ، واللجوء على الخصوص إلى سياسة قاسية من التقشف المالي تمكن من التقليص التدريجي من عجز الخزينة إلى درجة احتوائه في نسبة 3 ٪ من الناتج الداخلي الاجمالي انطلاقا من سنة 1990 ، مع ضمان تمويل جزء متزايد من نفقات الاستثمار من خلال ادخار الميزانية.

كما تم تصور اجراءات مختلفة بنيوية ترمي إلى ادخال اصلاحات في الميدان الجبائي وفي مجال تسيير الميزانية ، وقد سجل الاصلاح الجبائي بطبيعة الحال في هذا الاطار ، لأن صندوق النقد الدولي هو الذي يطالب بذلك باصرار ، خاصة لكونه يتوفر على وسائل الضغط اللازمة للتغلب على صعوبات التماطل ، لذلك أمكن القول أنه بفضل المديونية وقع التفكير بشكل جدي في الاصلاح الجبائي [1] الإصلاح الذي يمكنه أن يتماثل مع استراتيجية الليبرالية الاقتصادية.

إن الاصلاح المتوقع يؤكد على عدم الوصول إلى اثقال الضغط الجبائي ، وعلى اعادة تنظيم البنيات الجبائية ، وتحقيق الانسجام بينها ، وعقلنتها مع تبسيطها وتكييفها مع ضرورات النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية .

أما الرسوم الجمركية التي لم يشر إليها القانون الاطار فتدخل في اطار سياسة عامة ترمي إلى تقليص الحماية الجمركية للمنتجات المحلية، فيما يتعلق بحدودها القصوى، وبطبيعة الحال هناك سكوت عن اصلاحات متعددة، كما أن هناك تراجعات ممكنة دائما، لكن العملية يجب أن تتابع باصرار .

فقد تم تعديل السعر الجمركي ، كما تم تخفيض المعدلات العليا بشكل كبير، حيث تم تقليص معدل الرسم الخاص على الواردات من 15٪ إلى 10٪ وبعد ذلك إلى 7,5٪ ثم إلى 5٪ وذلك في طريق إلغائه التام.

---

1- Ibid, p (26)

وعلى مستوى الصادرات فإن الرسم الاحصائي الوحيد الذي له الطابع العام مع أنه ذو معدل رمزي بنسبة 0,5٪ تم الغائه هو الآخر . كما تم تخفيض الرسم على تصدير المنتجات المعدنية من 5 ٪ الى 0,5٪ انطلاقا من يناير 1987 ، وهذا يؤكد على أن المغرب قد تخلص من الرسوم على الصادرات .

وإذا كان اصلاح الرسوم الجمركية قد تم بواسطة القرارات الوزارية ثم صودق عليها بواسطة القوانين المالية السنوية التي تليها، فإن مكونات الاصلاح الجبائي الأخرى التي كانت موضوعا لقانون اطار صدر في أبريل 1984 عرفت صدور أول نصوصها التطبيقية وذلك عبر قانون الضريبة على القيمة المضافة في فاتح أبريل 1986 ، ثم أعقبها صدور الضريبة على الشركات في فاتح يناير 1987، وأخيرا صدر كل من قانون الضريبة العامة على الدخل وقانون الضريبة المحلية سنة 1989 .

وإذا كان القانون الاطار للاصلاح الجبائي قد توقع إنشاء ضريبة عقارية على الأراضي الفلاحية ، فإنه لم يتطرق بكلمة إلى الرسوم الداخلية على الاستهلاك ولا إلى رسوم التسجيل والتنبر ، غير أن جزء من الضرائب الداخلية على الاستهلاك ، وتلك المتعلقة ببعض المنتجات المستوردة ، تم إدخالها في اصلاح الرسوم الجمركية، وقد ظهرت نية الغاء هذه الرسوم وادخالها ضمن الرسوم على الواردات التي تمت زيادتها نتيجة لذلك كما هو الشأن بالنسبة للرسوم على المواد الاستوائية الذي حذف سنة 1986 .

إن الهدف من إدخال الرسوم على الاستهلاك الداخلي في الرسوم الجمركية يقوم على الخصوص على الرجوع إلى أسلوب الضريبة القيمية وليس إلى أسلوب الضريبة الخاصة .

وتجدر الإشارة إلى أن قوانين الاستثمارات كانت موضوعا لاصلاح وقع في شهر يناير 1988 حينما عقد مجلس النواب دورة استثنائية بشأنها ، كما بدأت ادارة الضرائب اعادة هيكلة جهازها الاداري في صيف 1991 حتى تتماثل مع الاصلاح الجبائي المعتمد منذ 1984 وأخيرا في نونبر 1995 صدر القانون الإطار رقم 95 . 18 بمثابة ميثاق للاستثمارات يحدد مضمون ومجال الامتيازات الجبائية التي يجب أن تصدر بشأنها تباعا قوانين تطبيقية .

## خلاصة التحليل

لاحظنا من خلال ما جاء في هذا المحور كيف أن المغرب المستقل لم يعرف في الواقع سوى إصلاحين جبائيين مهمين هما اصلاح 1961 واصلاح 1984 ، أما عدا هذين الإصلاحين فكان عبارة عن تعديلات أو اضافات أو محاولات فاشلة للإصلاح . بينما يعود سبب نجاح اصلاح عقد الثمانينات الى الدور الذي قامت به المديونية المستفحلة في بداية هذا العقد، والذي أجبر المسؤولين على الخضوع إلى توصيات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ، سواء على مستوى الاصلاح الاقتصادي من خلال سياسة التقويم الهيكلي أو على مستوى الاصلاح الجبائي من خلال اعتماد قانون اطار للاصلاح الجبائي وقوانينه التطبيقية والتي جاءت متماثلة مع توصيات الصندوق المعلنة سنة 1979 .

## خاتمة الفصل الأول

نستخلص من خلال ماسبق أن الأزمة الاقتصادية التي عمت دول المعمور منذ بداية عقد السبعينات ، وخصوصا منذ الصدمة البترولية الأولى لسنة 1973 ، فتحت المجال أمام التفكير في نظام اقتصادي عالمي جديد، ونشير إلى أن أول دعوة لإقامة مثل هذا النظام جاءت من خلال القرار الذي اتخذه رؤساء دول مجموعة عدم الانحياز في مؤتمرهم الرابع بالجزائر في شتنبر 1973 ، فمثل هذه الدعوة لم تكن لترضي الدول الصناعية المتقدمة ، الشيء الذي فجر ردود فعل هذه الأخيرة ، ودفعها إلى صياغة قيم اقتصادية جديدة عرفت باسم اقتصاد العرض ، وسياسات التقويم الهيكلي، أرادتها أن تكون مبادىء النظام الاقتصادي العالمي الجديد ، وقد جاءت هذه القيم على شكل توصيات على لسان صندوق النقد الدولي والبنك العالمي .

إن هذه القيم الاقتصادية الجديدة التي تستقي أسسها من المدرسة الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة تضع الأداة الجبائية من بين ركائزها الأساسية ، حيث نجدها تطالب بتحييد هذه الأداة، وبالتالي تحييد دور الدولة والرجوع إلى مبدأ «دعه يعمل ، دعه يمر» وبعبارة أوضح الرجوع إلى دور الدولة الدركية التي لا تتدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، أي الدولة التي سادت خلال القرن التاسع عشر في اطار من توازن الميزانية، وتفوق نظام السوق، والانفتاح على الخارج ، إضافة إلى تقديس رأس المال على حساب العمل ، والتراكم الرأسمالي على حساب اعادة توزيع الدخل .

فعلى هذه الأسس انتشرت مفاهيم الاصلاح الجبائي ، فجاءت نماذج هذه الاصلاحات سواء في الدول المتقدمة أو في الدول السائرة في طريق النمو لتكريس هذه القيم ، مركزة بالأولوية على الهدف المالي من خلال تضريب السلع الاستهلاكية الجارية ، سواء من خلال الضرائب الداخلية على الاستهلاك ، أو من خلال الضريبة على القيمة المضافة ، مخففة من جهة أخرى ثقل الضريبة على السلع المستوردة وعلى المداخيل الكبرى الفلاحية والعقارية والتجارية والصناعية والمهن الحرة.

ولم تكن محاولات الاصلاح الجبائي في المغرب سواء خلال عقد الستينات أو عقد السبيعنات بقادرة على الانفلات من استراتيجية الليبرالية الاقتصادية في ظل حد أدنى من تدخل الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية، لذلك لم تنجح التعديلات الجبائية في الخروج عن هذا الاطار ، حيث كان الفشل يعترض كل محاولة من هذا النوع ، أما اصلاح عقد الثمانينات فكان بمثابة هروب إلى الأمام ، حيث كرس في نفس الوقت مبادىء استراتيجية الليبرالية الاقتصادية ونظام السوق ، وارضاء توصيات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي اللذين أصبحا يشكلان مصدر الإدارة المركزية العالمية للشؤون الإقتصادية .

# الفصـــل الثاني

# مضمون الإصلاح الجبائي

**توطئة**

تطرقنا في الفصل الأول من هذا القسم إلى استراتيجية التنمية الاقتصادية التي أصبحت دول العالم الصناعي من جهة ، ودول العالم الثالث من جهة أخرى، تتبناها تدريجيا منذ بداية عقد الثمانينات ، وكيف أصبح من المفروض اعتماد اصلاحات جبائية تتلائم مع هذه الاستراتيجية، وقد كان المغرب أحد هذه الدول التي اعتمدت في نفس الوقت سياسة التقويم الهيكلي والإصلاح الجبائي ، وقد تعرفنا في القسم الأول على العيوب التي كانت تتخلل مختلف البنيات الجبائية، وكيف أنها كانت تتطلب عملية إصلاحية جدرية تبني على فلسفة اقتصادية واجتماعية جديدة قوامها الاعتماد على الذات في مجال التمويل والتنمية. ولعل السؤال الذي يطرح نفسه الآن هو هل استطاع الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات بكل ما يحمله من خلفيات سياسية واقتصادية أن يمحو بعض التناقضات الصارخة التي كانت تطبع النظام الجبائي المغربي منذ بداية الإستقلال ؟ وهل بإمكان التقنيات الجبائية الجديدة في اطار الدور المتقلص للجباية كأداة سياسية للتنظيم الإقتصادي والإجتماعي ، أن تساعد كما يسود الاعتقاد حاليا ، على تحريك التنمية الإقتصادية والإجتماعية ؟

للجواب على هذه التساؤلات سنحاول من خلال هذا الفصل أن نستعرض بعض مضامين الإصلاح الجبائي ، مقتصرين على أهمها ، وهي كل من الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الشركات ، والضريبة العامة على الدخل . علما بأننا تطرقنا إلى المضامين الأخرى للاصلاح الجبائي، ولو بشكل عابر في مكان اخر من هذا المؤلف، ولعل غرضنا من محتوى هذا الفصل ليس هو استعادة ماقيل في الفصول السابقة ، ولا أعطاء فقط مثال تطبيقي عن الاستنتاجات العامة والخاصة حول المسار الذي عرفه النظام الجبائي المغربي ، بل نريد من هذا الفصل أن يكون مفتاحا للمناقشة وتدقيق النظر في مختلف الاجراءات والتدابير الجبائية المتخذة ، ومدى العلاقة التي تربطها بالساحة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

إن مجال التحليل في هذا الفصل سيكون محدودا، مع الاقتصار على بعض الأمثلة فقط ، واعطاء وصف نموذجي للتقنيات الجبائية وبعض الملاحظات حولها، متطلعين إلى أبحاث قادمة تتغلغل بشكل أعمق في خبايا الحدث الجبائي المغربي وخبايا الاصلاح الجبائي الحالي.

إن موضوعنا في هذا الفصل ينقسم إلى ثلاث محاور كما يلي :

أولا : الضريبة على القيمة المضافة

ثانيا : الضريبة على الشركات .

ثالثا : الضريبة العامة على الدخل.

## أولا : الضريبة على القيمة المضافة

يسود الاعتقاد بأن تاريخ ظهور الضريبة على القيمة المضافة يعود إلى سنة 1918 حينما طرحها "فون سيمنس" لتعويض النظام الضريبي التراكمي على رقم المعاملات[1]، وتبدو فرنسا رائدة في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حينما لجأت اليها في سنة 1948 ، فأعطت بذلك مثالا احتذته دول السوق الاوربية المشتركة .

إن الضريبة على القيمة المضافة تؤدى كأي ضريبة غير مباشرة أخرى من طرف المستهلك النهائي، بعد أن تنقل على كاهله داخل سعر المواد أو الخدمات، بينما تحصلها الدولة على مستوى المنتج أو مقدم الخدمات ، وتتشابه الضريبة على رقم الأعمال مع الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات من حيث كونها تحسب على قدر المعاملات، بينما تختلف عنهما من حيث أن الملزم قبل أن يؤديها أو أن ينقلها إلى مستهلك آخر له حق خصم أو اسقاط قدر الضرائب التي نقلت على كاهله من خلال مشترياته ونفقاته ، سواء المتعلقة بالمواد الأولية ، أو المواد الوسيطة ، أو مواد التجهيز ، والخدمات المرتبطة بالإنتاج ، ومن هنا يأتي مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، أي أن قيمتها في آخر الأمر ، تنتج عن الضريبة التي تؤدى على المبيعات مخصوم منها الضريبة المنقولة ، والتي أديت على المشتريات.

---

1- Due(J.F), L'impôt au service du développement, tendances actuelles Chicago Press University 1971, P : (197), in AKESBI (N) et EL KTIRI (M) La reforme de la fiscalité Marocaine à l'heure de l'ajustement structurel op cit, p(52).

وقد إستغرق مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة فترة طويلة من البحث والتمحيص والمناقشة داخل لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية ، قبل أن يوضع في صيغته النهائية ويقدم إلى الجلسة العلنية لمجلس النواب ويعرض على المناقشة بتاريخ 4 نونبر 1985 ، وتتم المصادقة عليه في 28 نونبر1985 . بينما لم يدخل حيز التنفيذ إلا في فاتح أبريل 1986 [1] .

ويشكل إقرار قانون الضريبة على القيمة المضافة ، اعتمادا للجزء الأول من الاصلاح الجبائي الذي سطر مبادئه وقواعده العامة القانون الاطار للاصلاح الجبائي الصادر في أبريل 1984، فقد قرر هذا القانون الإطار تعويض الضريبة على المنتوجات ، والضريبة على الخدمات ، بضريبة فريدة تدعى بالضريبة على القيمة المضافة .

وتحفل مذكرة تقديم مشروع الضريبة على القيمة المضافة[2] بالدوافع التي دفعت إلى اقرار الضريبة على القيمة المضافة. والملاحظ هو أن هذه الدوافع ترتبط بالقصور الذي كان يعتري النظام الجبائي السائد، وذلك مقارنة مع مظاهر التطور والتنوع الذي عرفته البنيات الاقتصادية والاجتماعية، علاوة على كونه لايحقق عدالة جبائية لكل الملزمين. وفي هذا الاطار يمكن تلخيص أبرز النقائص التي كانت تشوب نظام الضرائب على المنتوجات والخدمات فيما يلي :

1 - ازدواجية النظام الضريبي ؛

2 - محدودية مجال تطبيق الضرائب على رقم الأعمال ؛

3- تعدد اسعار الضرائب على رقم الأعمال ؛

4 - عدم ملائمة نظام الاسقاطات وتعقده ؛

5 - اعفاء غير كاف للملزمين الصغار.

فالضريبة على رقم الأعمال كانت تتكون من ضريبتين هما الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات[3] ، فالضريبة الأولى تحصل الدولة مواردها على مستوى المنتج الصناعي أو المستورد ، و تتسم هذه الضريبة بطابعها غير المعمم حيث تستثنى مثلا الفلاحة والتوزيع، أما الضريبة الثانية فتحصل الدولة مواردها على مستوى مقدمي الخدمات .

---

1- ظهير شريف رقم 185.347 صادر في 7 ربيع الآخر 1406 ( 20 دجنبر 1985 ) بتنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة، ج، ر عدد 3818 بتاريخ فاتح يناير 1986.

2- تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية حول مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة مجلس النواب دورة أكتوبر 1985.

3- الظهير رقم 444-61-1 الصادر في 30 دجنبر 1961 المتعلق بالضريبة على المنتجات والخدمات.

وتظهر محدودية مجال تطبيق الضريبة على رقم الأعمال السابقة من خلال عدم تغطيتها لتجارة الجملة، وتتسم الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات بتعدد اسعارهما، حيث تصل إلى 13 معدلا تتراوح مابين 4٪ و 30٪ [1] ، الشيء الذي يؤدي إلى تداخلات وتعقيدات وغياب التجانس، ويساعد إلى حد كبير في تفشي ظاهرة التملص، كما يجعل بعض المنتجين غير قادرين في مرحلة الاستثمار على استعاب فائض الضريبة، الناتج عن الاختلاف الحاصل بين المقادير المطبقة عند بداية عملية الانتاج ونهايتها .

كما أن التحديد النوعي للاسقاطات كان يجعل من نظام الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات نظاما تراكميا لأن نسبة هامة من مبلغ الضرائب التي تحملها المنتج، لاتخول له الحق في الاسقاط رغم أنها تشكل عنصرا في تكلفة الانتاج، الشيء الذي لايشكل عائقا فقط للتطور التكنولوجي الاقتصادي لمؤسسات الإنتاج ، ولكنه يتسم بصعوبة في التطبيق والمراقبة ، سواء بالنسبة للملزم أو الإدارة .

أما بالنسبة للمعايير التي كانت معتمدة في تطبيق الاعفاءات على الملزمين الصغار في اطار الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات والمتمحورة بصفة أساسية حول اليد العاملة المستخدمة فكانت غير مرضية ، نظرا لانعكاساتها السلبية على الجانب الاجتماعي ، الشيء الذي يقلل من مفعول الإعفاء المقرر لفائدة صغار الملزمين .

وانطلاقا من مثل هذه الثغرات التي تطبع الضريبة على رقم الأعمال ، تعتبر السلطات الجبائية[2] أن الضريبة على القيمة المضافة كافية لتلافي كافة النقائص والعيوب، وأنها ستعمل داخل الضرائب غير المباشرة، على ارساء نظام يتسم بالتبسيط والانسجام بمجرد اقرار ضريبة واحدة.

إذن ماهي المقتضيات الجديدة التي جاءت بها الضريبة على القيمة المضافة ؟ وماهي الملاحضات التي يمكن اثارتها بخصوص هذه المقتضيات ؟

ذلك ماستراه من خلال تقسيم هذا المحور على الشكل التالي :

1 - نظام الضريبة على القيمة المضافة .

2 - تقدير الضريبة على القيمة المضافة .

---

1- راجع ما كتب حول الضريبة على رقم الأعمال في الفصل الثاني من القسم الأول من هذه الرسالة.
2- تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية، المرجع السابق.

## 1 - نظام الضريبة على القيمة المضافة

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على جميع العمليات المنجزة بالمغرب[1] ، سواء كانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أو داخلة في نطاق مزاولة مهنة حرة .

وتعتبر العملية منجزة في المغرب اذا تعلق الأمر ببيع ، حين ينجز هذا البيع ، بشرط تسليم البضاعة في المغرب ، ثم إذا تعلق الأمر بأي عملية أخرى، عندما يتم في المغرب استغلال أو استخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة، أو الحقوق المفوتة ، أو الأشياء المؤجرة[2] ، كما تطبق الضريبة على القيمة المضافة من جهة أخرى على عمليات الاستيراد .

وتحدد المادة الثانية من قانون الضريبة على القيمة المضافة الأشخاص الخاضعين للضريبة في كل الأشخاص، الماديين والمعنويين غير الدولة اللامقاولة، إذا انجزوا عمليات تدخل في نطاق تطبيق هذه الضريبة، سواء قاموا بذلك بصورة اعتيادية أو عرضية ، ومهما كان مركزهم القانوني ، وشكل أو طبيعة العمل الذي قاموا به .

كما تعتبر الضريبة على القيمة المضافة واجبة على الخدمات المؤداة عن كل عون" أو وسيط " أو "سمسار" ، نظرا للعقود التي يقدمها لاحدى مقاولات التأمين حيث تقتطع هذه الضريبة من مبلغ العمولات أو السمسرات، أو الأجور التي تمنحها هذه المقاولة، التي هي مدينة بها للخزينة.

عليه فإن الملزمين بتأدية الضريبة على القيمة المضافة هم المنتجون الصناعيون ، والمستوردون وتجار الجملة ، وموفروا الخدمات، ويظهر أن الجديد الذي جاءت به الضريبة على القيمة المضافة هو ادماج تجار الجملة في لائحة الملزمين. ويحدد القانون التاجر بالجملة بالإستناد إلى مقياسين : أن يكون مسجلا كتاجر جملة في الضريبة المهنية (الباتانتا)[3] وأن يبيع لتجار آخرين ، على أساس أن يتجاوز رقم معاملاته ثلاثة ملايين درهما، وقد أضاف القانون المالي لسنة 1992 إلى هؤلاء ، كل التجار الذين يساوي رقم أعمالهم المنجز خلال السنة السابقة ثلاثة ملايين درهما أو مايزيد على

1- تخصص نسبة 30٪ من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة لتمويل ميزانيات الجماعات المحلية وفيما يلي تطور هذه النسبة ما بين 1988 و 1992 . بالمليون الدرهم

| السنوات | 1988 | 1988 | 1988 | 1988 | 1988 |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة الجماعات المحلية من الضريبة على القيمة المضافة | 2.870 | 3.225 | 3.724 | 4.150 | 4.396 |

المصدر : وزارة المالية

2- المادة ( 3) من القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة.

3- الفقرة الثانية من الفصل (5) من القانون رقم 85 - 30 المرجع السابق.

ذلك [1] وبذلك يصبح تجار التقسيط الذين يصل رقم أعمالهم الى هذا المبلغ خاضعين بحكم القانون للضريبة على القيمة المضافة .

والملاحظ أن الضريبة على القيمة المضافة لاتطبق بشكل اجباري على التجار بالتقسيط الا من تجاوز رقم أعماله ثلاثة ملايين درهما، اللهم الا إذا ما أراد بمحض ارادته أن يسجل نفسه في هذه الضريبة . كما يجوز لبعض الأشخاص الذي يزاولون عمليات انتاجية، لاتخضع لتطبيق الضريبة أو معفاة منها ، أن يختاروا الخضوع للضريبة على القيمة المضافة[2] ، ويتعلق الأمر هنا بالتجار غير تجار الجملة ، الذين يصدرون منتجات أو سلع ، وصغار الملزمين من حرفيين، ومقدمي خدمات، وكذا التجار بالتقسيط، الذين يتجردون في بضائع يعيدون بيعها على حالتها باستثناء عدد من المواد : كالدقيق ، والحليب والسكر ، التيبعفيها القانون من الضريبة على القيمة المضافة .

وتجدر الاشارة هنا إلى المزايا التي ينطوي عليها مثل هذا الاجراء الاختياري حيث يمكن للتجار المصدرين اقتناء البضائع والسلع التي يصدرونها، معفاة من اداء الضريبة على القيمة المضافة، وفي حالة أدائها يستفيدون من حق الارجاع كما سيكون بامكان صغار الملزمين ومقدمي الخدمات، وكذا التجار بالتقسيط الاستفادة من الاسقاطات الضريبية . فضلا عن تحويل الحق في الخصم لزبنائهم الذين يزاولون أنشطة تخضع اجباريا للضريبة على القيمة المضافة .

### أ - *حساب الضريبة على القيمة المضافة*

تتكون الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض من ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات[3] ولكن بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يصرحون بذلك قبل فاتح يناير ، أو خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم ، يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية الغير بثمن البضاعة ، أو العمل أو الخدمة ، أي عند وضع الفاتورة، أو قيد الدين في المحاسبة، على أن يخضع للضريبة جزء من ثمن المقبوض، أو عمال التسليم المنجزة قبل تاريخ المديونية .

---

1- المادة (8) من الظهير الشريف رقم 321 - 91 - 1 الصادر في 23 من جمادي الآخرة 1412 (30 دجنبر 1991 ) بتنفيذ قانون المالية لسنة 1992 رقم 91 - 38 ج ر عدد 4131 بتاريخ فاتح يناير 1992.

2- المادة (6) من القانون رقم 85 - 30 المرجع السابق.

3- المادة (10) من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق.

وتعفى من الضريبة على القيمة المضافة عددا من العمليات[1] مثل البيوع الواقعة على بعض السلع غير المستهلكة في مكان البيع مثل الخبز والعجائن الغذائية وانواع الحليب بما فيه الحليب الخاص بالرضع ، والسكر وأنواعه ، وملح الطبخ المنجمي والبحري والتمور الملففة ، كما تعفى البيوع الواقعة على الشموع والبرافين والصابون المنزلي وكحول الاشتعال، والبيوع المتعلقة بالتبغ في شكل أوراق، والجرائد والنشرات والكتب وجميع أنواع التأليف والطوابع الجبائية ومنتجات الصيد البحري، واللحم الطري أو المجمد والخشب وزيت الزيتون.

كما تعفى من الضريبة على القيمة المضافة المصوغات المصنوعة بالمغرب من المعادن النفسية ، والورق المعد لطبع الجرائد والنشرات الدورية والسلع والبضائع والخدمات التي تسلمها الحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية في نطاق التعاون الدولي على وجه الهبة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة والجمعيات، والأشرطة السينمائية أو الوثائقية أو التربوية ، والبيوع والخدمات التي ينجزها صغار الصناع أو صغار مقدمي الخدمات الذين يساوي رقم أعمالهم السنوي 120 ألف درهم أو يقل عن ذلك .

كما يعفى مايقوم به أشخاص طبيعيون بتسليمه لأنفسهم من مبان معدة لسكناهم الشخصية، والعمليات التي تنجزها مختلف شركات التأمين وعمليات الخصم واعادة الخصم ، والفوائد المترتبة على الأوراق المالية الصادرة عن الدولة وسندات الاقتراض والعمليات والفوائد المتعلقة بالسلفات وبالقروض الممنوحة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة ، والخدمات التي تقدمها إلى أعضائها النقابات الفلاحية والتعاونيات الفلاحية واتحاداتها، والخدمات التي تقدمها الجمعيات غير الهادفة الى الحصول على ربح، العمليات التي تنجزها شركة ادارة اليانصيب الوطني والمداخيل الإجمالية الحاصلة في الملاهي السينمائية عمليات توزيع الأشرطة السينمائية والمداخيل الحاصلة في الرهان الحضري المتبادل ، وعمليات القروض العقارية والفلاحية، وقروض البنك الشعبي والصناعة التقليدية ، وعمليات النقل الدولي ، والبضائع والأعمال والخدمات التي تقتنيها أو تستفيذ منها البعثات الدبلوماسية والقنصلية وأعضائها المعتمدون بالمغرب والمتوفرون على صفة دبلوماسي مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل .

وقد أضاف القانون المالي لسنة 1994 إلى هذه الاعفاءات البيوع الواقعة على الأجهزة المعدة للمعوقين كما اعفيت من الضريبة حين الاستيراد الأسمدة ونترات

1- المادة (7) من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق.

البوتاسيوم المستخدم للتسميد وفوسفاط البوتاسيوم المستخدم للتسميد، ومتعدد فوسفاط البوتاسيوم المستخدم للتسميد، وملحيات الشمندر وأنواع النترات الأخرى ، والحمص والعدس والفول على حالتها الطبيعية، ومسحوق الحليب المعد لتغذية الإنسان.

وإذا كانت الضرائب على رقم الأعمال تتضمن مايقارب ثلاثة عشر سعرا، فإن الضريبة على القيمة المضافة قد استقرت أسعارها في أربعة[1] وهي كما يلي :

**السعر العادي وهو 20٪ :**

ويتعلق الأمر بأكبر حجم من المنتجات والخدمات ، ومعلوم أن هذا السعر رفع في سنة 1981 من 15٪ إلى 17٪ ، وفي سنة 1983 من 17٪ إلى 19٪ ، وعند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تم تكريس معدل 19٪ ، إلى غاية سنة 1995حين تم تحديد هذا السعر في 20٪ ، ويلقب هذا المعدل بالمعدل العادي ، لأنه يهم في آخر الأمر أكثر من 90٪ من المواد والخدمات الملزمة ، وبعبارة أخرى ، يتعلق الأمر بكل المواد والخدمات غير المدرجة في اللوائح المرتبطة بالأسعار الدنيا والعليا التي سنشير إليها .

**السعر المخفض الأول البالغ 7٪ .**

يتعلق هذا السعر ببعض المواد التي تعتبر أساسية، والتي لم يعفيها المشرع من الضريبة مثل :

- الماء والطاقة الكهربائية ؛
- غاز النفط ؛

---

1- بمقتضى القانون المالي لسنة 1992 تم حذف المعدل المخفض 12٪ الذي كان يشكل السعر الخامس للضريبة على القيمة المضافة، فخضعت نتيجة لذلك عمليات الهاتف والتلكس إلى السعر العادي 19٪ مع منحها حق الخصم، وقد تم تبرير هذا الإجراء على أساس أنه سيساعد على تنمية قطاع البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، ودفعه إلى استثمارات جديدة، أنظر القانون المالي لسنة 1992 وكذلك تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية حول هذا الأخير.

وقد أوصت لجنة من خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي قامت أواخر سنة 1986 بوضع تقرير حول النظام الجبائي المغربي، بحذف السعر الأعلى 30 ٪ على المدى المتوسط والتركيز فقط على المعدل العادي 19٪ وبالفعل تم حذف هذا المعدل بمقتضى القانون المالي لسنة 1993 وفي فترة غياب البرلمان.

والسعر الأعلى 30٪ كان يخص بالأساس المواد الكمالية مثل المصوغات وطائرات السياحة، والسيارات الكبرى، والمشروبات الروحية، والخمور والأحجار الكريمة، والمقابض المموهة بالذهب، وأنواع الريش، ومبسم السجارة، والمحركات ذات الاحتراق المرتفع والمصوغات من بلور، والمنتجات الحريرية، والرخام الخام، أو المصنع، وزرابي الحرف التقليدية، والعطور ومنتجات التجميل والإلكتروفونات، والمانيتوفونات، الغريب في الأمر، أنه تم سنة 1993 بمقتضى القانون المالي لهذه السنة حذف هذا المعدل، وإخضاع المواد الكمالية للسعر العادي المفروض على الاستهلاكات الجارية.

- زيت النفط والخمور ؛
- المنتوجات الصيدلية ؛
- الأغذية المركبة الخاصة بالاطفاف ؛
- المارغارين
- الثقاب
- البن ؛
- مصبرات السردين ، والمربيات ، والفواكه ؛
- الأدوات المدرسية ؛
-الدراجات ، والعجلات والأوعية الهوائية :
- عمليات نقل المسافرين ، والبضائع .

كما اضاف القانون المالي لسنة 1994 المواد والخدمات التالية :

- مسحوق الحليب المعد لتغدية الإنسان ؛
- عمليات البنوك والأثمان والصرف ؛
- المعاملات المتعلقة بالقيم المنقولة التي تقوم بها شركات البورصة.
- عمليات الإيجار التمويلي ؛
- عمليات القرض العقاري والقرض الخاص بالبناء والقرض الفندقي التي ينجزها القرض العقاري والفندقي ؛
- أداء المرور بالطرق السيارة التي تستغلها شركات ذات الامتياز.

## السعر المخفض الثاني 10 ٪ .

طبق هذا السعر ابتداء من فاتح يوليوز1996 بموجب القانون المالي السنوي 1996-1997 .

ويهم هذا السعر تخريب عمليات بيع السلع الغذائية أو المشتريات المستهلكة في مكان البيع وعمليات الإيواء التي تنجزها الفنادق المعدة للمسافرين والمطاعم المستغلة فيها والمجموعات العقارية المعدة لغرض سياحي ، وتجب الإشارة إلى أن هذه العمليات كانت تخضع قبل فاتح يوليو 1996 للسعر المخفض البالغ 14 ٪ .

كما يهم هذا السعر (10٪) تضريب عمليات إيجار العقارات المعدة لاستعمالها فنادق أو موتيلات أو قرى للاصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة

المجهزة كلا أو بعضا، ويدخل في ذلك المطعم والحانة والمرقص والمسبح إذا كانت جزءا لايتجزأ من المجموعة السياحية .

### السعر المخفض الثاني البالغ 14٪

يطبق هذا السعر على عمليات مع الحق في الخصم مثل عمليات مقاولات الاشغال العقارية، وعمليات نقل المسافرين والبضائع وخدمات المطعم التي تقدمها مقاولات لمستخدمي المؤسسات المأجورين . وكذا على بعض المواد كالشاي والمربيات والفواكه المعد للمربيات. كما يطبق هذا السعر على بعض العمليات والمواد من غير الحق في الخصم. إضافة إلى هذه الأسعار هناك أسعار خاصة [1] تطبق على عمليات تسليم وبيع الخمور التي تستهلك في مكان البيع ما عدا الخمور الفوارة وكذلك على الذهب والبلاتين والفضة، وعمليات تسليم وبيع جميع المصنوعات أو السلع (ماعدا الأدوات) المركبة جميعها أو بعضها من الذهب أو البلاتين أو الفضة.

ونستخلص من خلال هذه الاسعار المختلفة عن أسعار الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات أن السعر العادي للضريبة على الخدمات ارتفع من 12٪ إلى 20٪ أما فيما يتعلق بالأشغال العقارية، فقد ارتفع السعر من 11.25٪ إلى 14٪ كما ارتفع سعر المواد النفطية من 6.88 ٪ إلى 7 ٪ وقفز السعر الإسمي لقطاع السياحة من 7.5 ٪ إلى 14٪ ثم أنزل هذا السعر إلى 10٪ ، وسعر النقل من 4.77 ٪ إلى7 ٪ .

وتجدر الإشارة من جهة أخرى إلى أن بعض المواد الواسعة الاستهلاك قد عرفت انخفاضا ملحوضا ، حيث كان سعرها في الضريبة على رقم الأعمال ، يساوي ، في حين حدد في الضريبة على القيمة المضافة في فقط .

وقد تم اعفاء بعض المواد ذات الاستهلاك الواسع مثل الخبز ومشتقاته ، والحليب، والزبدة والسكر والجرائد والنشرات، وأعمال التأليف ، والطبع ، والكتب ، ومنتجات الصيد البحري، واللحم الطري، وزيت الزيتون ... الخ .

من جهة أخرى استهدف قانون الضريبة على القيمة المضافة تعميم حق اسقاط الضريبة بالنسبة لجميع الأشخاص الخاضعين لها، من منتجين وتجار بالجملة ، ومقدمي الخدمات، كما يشمل الاسقاط غالبية المعدات والخدمات المفروضة عليها الضريبة، خلافا لما كان عليه الأمر، حيث أن الإسقاطات لم يكن معمولا بها في قطاع الخدمات ضمن الضريبة على الخدمات .

1- المادة (10) من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق. ومثل ذلك فرض مبلغ 100 درهم للهيكتوليتر عندما يتعلق الأمر بعمليات تسليم وبيع الخمور والمشروبات الممزوجة بالكحول التي لا تستهلك في مكان البيع. انظر القانون المالي الانتقالي عن الفترة الممتدة من فاتح يناير إلى 30 يونيو 1996.

إذا كان العامل الموجب للإسقاط في الضريبة على رقم الأعمال يتحدد أجله في شهرين، فإن هذا الأجل قد خفض إلى شهر واحد، بهدف تعزيز قدرة المؤسسات من الناحية المالية .

وخلاصة القول ، فإن الملزم بأداء الضريبة على القيمة المضافة يمكنه أن يستفيد من الاسقاطات التي تشمل ، حسبما نص على ذلك قانون الضريبة على القيمة المضافة، جميع العناصر الداخلة في تكوين البضاعة والخدمة، بما في ذلك الخدمات والمصاريف العامة التي يستثنيها التشريع الجديد ، مع تعميم حق الخصم كذلك على كل الأشخاص الخاضعين للضريبة من منتجين وتجار بالجملة ومقدمي الخدمات .

### ب ـ ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على الخاضعين لها ، إما وفقا لنظام الإقرار الشهري[1] بالنسبة للذين يساوي رقم أعمالهم مليون درهما، وإما وفقا لنظام الاقرار الربع سنوي .

ويحدد القانون طريقة الاقرار من طرف الملزمين أو طريقة استيفاء الضريبة، كما يحدد الواجبات ذات الطابع المحاسبي، حيث أن على الشخص الخاضع لهذه الضريبة أن يمسك محاسبة منتظمة لتحديد رقم المعاملات، وتقدير مبلغ الضريبة الذي له الحق في خصمها .

ويمكننا الإشارة هنا إلى بعض الملاحظات ، فقد تم الاستغناء عن نظام الاقرار الجزافي الذي كان معمولا به في تشريع الضريبة على رقم الأعمال ، والإبقاء فقط على نظام الإقرار الشهري، والإقرار الربع سنوي . كما تم تمديد أجل طلب اختيار نظام الاقرار الشهري بالنسبة للملزمين الخاضعين قانونا لنظام الاقرار الربع سنوي .

كذلك تم الإبقاء على مبدأ فرض الضريبة بصفة تلقائية ، مع وضع بعض الشروط التي يجب أن تتقيد بها الادراة قبل الاقدام على فرض الضريبة بصفة تلقائية[2] وبالنسبة للمسطرة الواجب اتباعها في هذا الصدد، فانها تقضي بأن تمنح للملزم مهلتين، مدة كل واحدة منها شهر، مع اخباره بواسطة رسالتين ، مع اشعار بالتسليم بالأسس الي قدرتها الادارة في حالة عدم ايداع الاقرار.

---

1- المادة (23) من القانون رقم 85 - 30 : المرجع السابق.
2- المادة (28) من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق.

وفيما يتعلق بواجبات الخاضعين للضريبة نلاحظ من خلال قانون الضريبة على القيمة المضافة ما يلي[1] :

1 - تمديد الأجل المحدد لإيداع الإقرار بالشروع في العمل، وكذا الأجل المرتبط بحالة انتهاء العمل، وذلك من عشرين يوما التي كانت سائدة في نظام الضريبة على رقم الأعمال، إلى أجل شهر الذي أقره التشريع الجديد للضريبة على القيمة المضافة.

2 - إلزام كل شخص خاضع للضريبة بمسك حسابات منتظمة تتضمن العناصر والمعطيات اللازمة لتأسيس الضريبة وتحديد مبلغ الإسقاطات.

3 - تحديد الحالات التي يمكن للإدارة أن تعتمدها كأساس للطعن في مصداقية وقيمة المحاسبة.

وتنظم الضريبة على القيمة المضافة العلاقة القائمة بين الملزمين والإدارة. حيث نجد على مستوى المراقبة الجبائية المخولة للإدارة أنها أصبحت بمقتضى التشريع الجديد تفرض أولا وقبل كل شيء إشهار الملزم مسبقا بهذه المراقبة الجبائية، وذلك بواسطة رسالة مضمونة، مع إشعار بالتسليم قبل التاريخ المحدد لإجراء تلك المراقبة، بما لا يقل عن 15 يوما.

أما فيما يتعلق بالمنازعات التي يمكنها أن تثار بين الإدارة الجبائية والملزمين[2] ، فالملاحظ بأن آجال التبليغ والأجوبة قد مددت، كما اعترف الملزم بحق عرض كل نزاع يقع بينه وبين الإدارة الضريبية أمام لجن مختصة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع قد نص على إحداث هيئة مستقلة عن الإدارة الجبائية ترجع لها الصلاحية في الدرجة الثانية في مسألة النظر في النزاعات الواقعة بين الإدارة والملزم وتسمى هذه الهيئة "باللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة"، وقد حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة صفة هذه اللجنة وعملها، وطريقة تسييرها.

والملاحظ أن هذه اللجنة التي ستحل محل اللجنة المركزية ستكون تابعة لسلطة الوزير الأول، وأن الصلاحية المخولة لها تعطيها حق البث في جميع النزاعات الموجودة بين الملزم والادارة ، كما أن قراراتها يمكن أن تكون محل طعن سواء من طرف الملزم ، أو من طرف الادارة .

1- راجع الباب السابع من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق.
2- راجع الباب الثامن من القانون رقم 85 - 30، المرجع السابق.

أما بالنسبة للجزاءات والعقوبات التي حددها قانون الضريبة على القيمة المضافة، فتتمثل في عقوبات مادية على شكل غرامات ، في حالة صدور مخالفات، وحالات الغش أو التملص من الضريبة على القيمة المضافة ، ولم يأخذ بمبدأ تجريم التملص الضريبي، كما هو الحال في عدة دول، تطبيقا لتعديل كان مجلس النواب قد أدخله على مشروع قانون الأطار للاصلاح الجبائي ، لكن بعد وقوع إحداث ضبط شبكات التهريب وكشف عمليات تملص كبيرة سنة 1995 - 1996 ، مع إثارة جدل كبير في الأوساط السياسية والاقتصادية، تبنى المشرع المغربي مبدأ تجريم التهرب الجبائي بواسطة الظهير الشريف رقم 77 - 96 - 1 ، الصادر في 12 صفر 1417( 29 يونيو1996) بتنفيذ القانون المالي رقم 96 - 8 للسنة المالية 96 - 1997، على أن لا تطبق مقتضياته ابتداء من فاتح يوليوز 1997 ، أي بعد سنة كاملة من تاريخ صدوره.

حصيلة الضريبة على القيمة المضافة

1995 - 1987

الجدول رقم 21

| السنــوات | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| - حصيلة ض.ق.م (بالمليون درهم) | 8.200 | 9.536 | 10.560 | 11.560 | 13.200 | 14.800 | 14.610 | 14.998 | 15.821 |
| - النسبة إلى مجموع الضرائب غير المباشرة ٪ | 52 | 50 | 55 | 58 | 62 | 62 | 65 | 65 | 73 |
| - النسبة إلى مجموع الضرائب ٪ | 26,8 | 25,3 | 26,1 | 29,4 | 28,9 | 28,4 | 27,6 | 27,8 | 30,2 |
| - النسبة إلى مداخيل الميزانية ٪ | 25,0 | 23,2 | 24,0 | 23,4 | 23,7 | 23,2 | 21,3 | 21,4 | 23,4 |
| - النسبة إلى الناتج الدخلي الإجمالي ٪ | 5,19 | 5,28 | 5,44 | 5,59 | 5,48 | 6,02 | 5,8 | 5,3 | 5,7 |

المصدر : جدول مستمد من الإحصائيات السنوية لمديرية الإحصاء ومن حسابات الخزينة بوزارة المالية.

## 2 - تقدير الضريبة على القيمة المضافة

منذ دخول الضريبة على القيمة المضافة حيز التنفيذ وهي تعرف مواقف التأييد أو المعارضة من طرف الأوساط السياسية والاقتصادية والاجتماعية المغربية، فأنصارها يرون بأن قانون الضريبة على القيمة المضافة، كفيل بأن يحل العديد من المشاكل التي كان يعرفها نظام الضريبة على رقم الأعمال، وأن الاصلاح الذي تم اعتماده يتجاوب مع متطلبات البلاد الاجتماعية والاقتصادية والمالية والادارية.

أما المعارضون، فيجدون أن الظروف الحالية ، لاتضبطها المقتضيات التي جاء بها قانون الضريبة على القيمة المضافة، وأن هذا الأخير يتضمن عيوبا تزيد من حدة الأزمة الاقتصادية والاجتماعية التي تعرفها البلاد في السنوات الأخيرة .

سنحاول في إطار هذا التحليل أن نتعرض إلى بعض المزايا التي تميز قانون الضريبة على القيمة المضافة، ثم نتعرض بعد ذلك للمآخذ والعيوب التي تشوب هذا القانون، وسنتناول ذلك من خلال ما يلي :

(أ) - مزايا نظام الضريبة على القيمة المضافة
(ب) - عيوب الضريبة على القيمة المضافة .

### أ - مزايا نظام الضريبة على القيمة المضافة

شكل فرض الضريبة على القيمة المضافة رهانا مزدوجا لكل من خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ، المهندسين الحقيقيين لسياسة التقويم الهيكلي والاصلاح الجبائي والنخبة المتحالفة المشكلة من البرجوازية والتقنوقراط والسياسيين [1] ونستخلص فيما يلي مزايا هذه الضريبة على المستويات الاقتصادية والاجتماعية والادارية والتقنية كما يراها المدافعون عنها .

على المستوى التقني تظهر مزايا الضريبة على القيمة المضافة من حيث التبسيط الذي جاءت به ، فقد جعل الإصلاح حدا لازدواجية نظام الضرائب على المنتجات والخدمات من جهة ، ثم عن طريق تعميم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على أغلب النشاطات الاقتصادية من جهة أخرى ، وهذا مع الاحتفاظ للمهن الحرة بوضع خاص .

---

1- انظر تدخلات بعض نواب الأغلبية البرلمانية أمام مجلس النواب خلال مناقشة مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة مثل تدخل النائب عبدالعزيز العلوي الحافظي، صدر بجريدة الميثاق الوطني بتاريخ 6 - 11 - 1985 وتدخل النائب عبدالرزاق الروسي صدر بجريدة رسالة الأمة بتاريخ -11-1985، وتدخل النائب الطاهر شاكر صدر بجريدة النضال الديمقراطي بتاريخ 13-11-1985.

وعموما يمكن القول ، أن إصلاح الضريبة على رقم الأعمال قد تحقق من الجوانب التالية :

1 - تبسيط وتدقيق النصوص ؛

2 - اتخاد اجراءات اعتدالية إزاء صغار الخاضعين للضريبة ، وإزاء المنتوجات والخدمات المستهلكة بكثرة ؛

3 - تشجيع استثمارات الشركات ؛

4 - تقوية الضمانات الممنوحة للملزمين في علاقتهم مع الادراة ؛

5 - عدم تشديد الضغط الجبائ ؛

وقد تم توسيع الضريبة على القيمة المضافة من حيث تطبيقها على المعاملات الصناعية والتجارة بالجملة، وعلى الصناعة التقليدية، في حين كانت الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات لاتمس الا قطاعي الصناعة والخدمات ، ويستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة القطاع الفلاحي ،

بالاضافة إلى التبسيط في مجال التطبيق، هناك تبسيط آخر في مجال الأسعار، والذي هو من الأهمية بمكان، فبغض النظر عن الرسوم الداخلية على الاستهلاك التي تخضع لها المنتوجات ، فإن الضريبة على رقم الأعمال كانت تضم حوالي 11 سعرا مختلفا على 13 صنفا من المنتوجات ، وبتبسيط مقصود حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة عدد المعدلات في خمسة والتي تم انزالها إلى أربعة ثم إلى ثلاثة أسعار سنة 1992 و 1993 على التوالي ثم أضيف سعر رابع ابتداء من فاتح شهر يوليوز 1996.

هناك كذلك التبسيط المتعلق بالإسقاطات التي أصبحت سهلة التطبيق بفضل تعميمها، هذا التعميم الذي يطبق على الخاضعين للضريبة، وكذلك على العمليات الخاضعة لها .

إن نظام الاسقاطات يطبق على المواد الأولية، أو عناصر التصنيع (وهي اسقاطات ذاتية)، كما يطبق على الأملاك العينية القابلة للإندثار (وهي اسقاطات مالية)، وكذا على بعض المصارف العمومية.

على المستوى الاقتصادي نجد أن نظام الضريبة على القيمة المضافة يهم جل أنشطة البلاد، ويؤثر بصفة مباشرة على مستوى تطوير الأثمان. وهكذا يلاحظ بأن تعميم

الاسقاطات يترتب عنه التخفيف من وثيرة التزايد في المستوى العام للاسعار، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالمنتوجات والخدمات التي لم تكن في النظام السابق تستفيد من الاسقاط، ثم عندما يتعلق الأمر بانتاج القطاعات المعفاة من الضريبة ، والمخول لها الحق في الاسقاط .

إن اتساع الضريبة على القيمة المضافة المقرون بتعميم الاسقاطات، يقود إلى انخفاض تكاليف بعض المقاولات، وهو يهم على الخصوص المقاولات التي يطرأ على أسعارها مايلي :

1 - إما تخفيضا في السعر، لأن منتوجها ذو استهلاك واسع ؛

2 - واما ارتفاعا طفيفا في السعر ؛

3 - أو أنها أصبحت معفاة من الضرائب على القيمة المضافة، بينما كانت تخضع من قبل للضريبة على الخدمات .

ومن المزايا الاقتصادية كذلك أنه قد تم رفع القدر المحدد لفرض الضريبة على القيمة المضافة على تجار الجملة لكي يصل إلى ثلاثة ملايين درهما، وذلك حتى لاتتعرض تجارة الجملة للتفتيت ، بغية البقاء في قدر المعاملات غير الخاضع للضريبة، ويمتاز التشريع الضريبي الجديد كذلك بكونه يتعلق بضريبة عصرية سيكون لها تأثير مؤكد على بنيات المقاولات، وذلك على المستويات التالية :

بالنسبة للاستثمار، يعتبر تعميم الاسقاطات المالية، وتطبيقها على الملزمين الجدد عاملا مشجعا على الإستثمار لبعض المقاولات، حيث أنها ستكون مدفوعة إلى تحديث وسائلها، بفعل كون الضريبة على القيمة المضافة (المؤداة عند امتلاك المعدات) ، تعتبر قابلة لخصم الضريبة التي يجب أداءها .

من حيث التأثير على خزينة المؤسسات ، تطرح الضريبة على القيمة المضافة مشكلا جديا على سيولة الخزينة، وذلك بالنسبة للمقاولات المحصلة على الضريبة ويتعلق الأمر بالأساس بالقطاعات المنتجة لسلع و خدمات ذات الاستهلاك الواسع ، وبصفة خاصة يهم الأمر المواد التي تخصص لها أكبر نسبة في ميزانية المستهلكين الصغار .

إن تعميم الاسقاطات ، والرفع من رقم المعاملات للتجار بالجملة الملزمين بالضريبة ، اجراءات من شأنها الحد من الزيادة في الأثمان ، وبالتالي الحد من تدهور القوة الشرائية للمواطنين، خصوصا ذوي الدخل المحدود منهم .

ومما لاشك فيه كذلك، أن الضريبة على القيمة المضافة سيترتب عنها تحسين في شروط المنافسة، ذلك أن نظام الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات تحتوي على خليط من الرسوم والمعدلات ، والتبسيط الذي جاء به التشريع الجديد سيكون من شأنه معالجة هذه الحالة، وخلق شروط المنافسة الحقيقية، بتأثيره على تكاليف وبنيات الوحدات المنتجة ، فهذه المقاولات ستقوم بأداء الرسوم مسبقا عن المشتريات .

ويعتبر تخويل الحق في الاسقاطات لمقاولات عديدة ، وبنسب لايستهان بها من بين مميزات الضريبة الجديدة ، حيث أن من شأن هذه العملية أن ترفع من السيولة لدى هاته المقاولات ، وبالتالي أن تزيد من حجم سيولة الأموال، مما سيحد من ارتباط هذه المقاولات بالمساعدات البنكية .

ويعتبر أخيرا من مكاسب هذه الضريبة، لصالح بعض المقاولات ، التقليص من أمد استرجاع الإسقاطات بالنسبة للاستهلاكات الوسيطة .

على المستوى الاجتماعي، يؤكد انصار الضريبة على القيمة المضافة على الطابع الاجتماعي لهذه الأخيرة، وذلك تبعا لما حضيت به من اهتمام بالغ من حيث اثارها الاجتماعية، وقد عكس ذلك الطابع الاجتماعي، الحلقات الدراسية الغنية التي رافقت الأعمال التحضيرية لهذه الضريبة، والملاحظ أنه لولا التعديلات التي ادخلت على مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة (كما قدمته الحكومة للجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية) لكانت هناك آثار وخيمة للضريبة من الناحية الاجتماعية، وذلك مثل الزيادة المحتملة الميكانيكية للأسعار، بحيث أن الملزمين بالضريبة سيقومون بعكسها بكل بساطة على المستهلك، إضافة إلى انعكاس الأسعار الضريبية على مستوى الأثمان .

واذا كان على المشرع أن يختار ، إما الاعفاء الكلي للمواد التي تعتبر أساسية، من الضريبة، وإما التخفيض من الأسعار الضريبية ، فإن الاختيار كان مزدوجا يرمي إلى خلق نوع من التماثل مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، أخذ بعين الاعتبار ضرورة حماية بعض القطاعات ذات الأسبقية، أو تلك التي هي في حاجة الى دعم خاص .

وبالإضافة إلى ماسبق يمكن الإشارة إلى الاثار الاجتماعية الإيجالية التي خلقتها عملية منح الاعفاءات التالية :

1 - الاعفاءات المتعلقة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع والتي لايمكن اخضاعها لأية ضريبة، مثل الملح والأرز ، والشموع، والصابون المنزلي، بالإضافة إلى الخبز والسكر والحليب ... الخ ؛

2 - الإعفاء الكلي للبناءات السكنية المنجزة في إطار الأعمال الاجتماعية وكذلك الشركات ، والمؤسسات التي تقوم بتشييد دور لفائدة اجرائها .

3 - إعفاء عمليات القروض العقارية والفلاحية، والبنك الشعبي ، كما تم تطبيق الأسعار المخفضة على مواد الاستهلاك، التي تعتبر في الدرجة الثانية .

4 - رفع المبلغ الأقصى المعفى من الضريبة إلى 120 ألف درهم، وذلك بالنسبة لصغار الملزمين من صناع وحرفيين ، ومقدمي الخدمات.

على المستوى الإداري نجد من إيجابيات النظام الضريبي الجديد الحد من السلطة التقديرية للادارة الجبائية، حيث لايجوز لها اعادة تحديد أساس فرض الضريبة ، إلا اذا شابت الحسابات بعض الاخلالات الخطيرة المنصوص عليها صراحة وبدقة، وحتى في هذه الحالة لايمكن لها فرض الضريبة الا ارتكازا على العناصر المتوفرة لديها .

علاوة على هذا، فإن التشريع الجديد ينص كذلك على عدم التمادي في حق الاطلاع المخولة لادراة الضرائب، عندما يتعلق الأمر بالمهن الحرة التي تنص اعتبارات عديدة على كتمان السر.

أما فيما يتعلق بالمنازعات، فيبقى الباب مفتوحا على لجان محلية وعلى لجنة مركزية، والتي تدل تركيبة أعضائها على أن لها استقلالية الحسم والقرار.

### ب ـ عيوب الضريبة على القيمة المضافة

لم يسلم القانون الجديد للضريبة على القيمة المضافة من الانتقادات والمآخذ ، سواء من حيث كون هذه الضريبة لاتوافق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة بالبلاد، أو من حيث كونها جاءت ضمن السياسة التقويمية المفروضة من طرف صندوق النقد الدولي، كما تعتبر هذه الانتقادات أن المقتضيات القانونية الواردة في التشريع الجديد للضريبة، ذات نتائج سلبية على جميع الأصعدة، الاقتصادية، والاجتماعية ، والمالية والادارية.

قاد حملة انتقاد الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الباحثين في المجالات المالية والاقتصادية وكذا عددا من الأحزاب[1] وعليه يمكن ابراز نقائص هذه الضريبة على عدة مستويات، فعلى مستوى السياسة الاقتصادية يلاحظ أن صندوق النقد الدولي أدخل مايسمى بالاصلاح الجبائي ضمن القرارات المصاحبة التي على المغرب أن يقوم بها ليحصل على إعادة الجدولة، وذلك في اطار الاتفاقيات المتعلقة باعادة الجدولة

انطلاقا من سنة 83 - 1984 ، لهذا ظهر بأن الاصلاحات الجبائية القائمة حاليا، إن كانت من حيث الشكل تعتمد على المحاور الثلاث التي نص عليها القانون الاطار للاصلاح الجبائي، والمتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة ، والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل، فإنها من حيث المضمون والأسعار تندرج في اطار السياسة المالية القائمة بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي، والهادفة بالأساس إلى الزيادة في موارد الدولة، مع التقليص من حجم نفقاتها العامة، وكل ذلك على حساب الاستهلاك الجماهري الواسع .

وبناء على كون صندوق النقد الدولي يقف وراء الاصلاح الجبائي الحالي فإن ذلك يؤدي عمليا إلى افراغه من كل محتوى قابل للمساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وبالتالي تحديد أهدافه فيما يلي :

1 - الزيادة في الموارد المالية للخزينة العامة ؛

2 - تكريس الطابع المهيمن للضرائب غير المباشرة ،

3 - جعل الاصلاح الجبائي في خدمة سياسة توازن الميزانية لمسايرة مفاوضات اعادة جدولة الديون.

ونلاحظ من خلال الرجوع إلى البيئة الغربية التي نشأت فيها أن من بين الأهداف الأصلية للضريبة على القيمة المضافة ، التي كانت من مبتكرات البلدان الأوربية في نهاية عقد الخمسينات وبداية عقد الستينات، استبدال الضرائب على رقم الأعمال ، بضريبة جديدة، تأخذ بعين الاعتبار موقع المنتجين والوسطاء في مسلسل الانتاج، حيث أن الضريبة التي تقع على المبيعات المنقولة إلى المستهلكين تناسب القيمة المضافة إلى ثمن هذه المبيعات، فيتمكن البائع بذلك من إسقاط تكلفة الضريبة التي نقلت اليه من خلال مشترياته

ومن الأهداف التي حققتها هذه الضريبة كذلك في منشإها الأصلي ، احداث تجانس في تعاملها مع العناصر التي تدخل في مسلسل الانتاج ثم وضعها على مستوى متكافىء بالنظر إلى شروط المنافسة .

---

1 - أنظر تدخلات المعارضة البرلمانية أثناء مناقشة قانون الضريبة على القيمة المضافة أمام مجلس النواب، مثل تدخلات النائب فتح الله ولعلو، صدر بجريدة الاتحاد الاشتراكي بتاريخ 9 - 11 - 1985، وتدخل النائب علي يعتة صدر بجريدة البيان بتاريخ 14 - 11 - 1985، وتدخل النائب محمد بن سعيد، صدر بجريدة أنوال بتاريخ 14- 11 - 1985.

كما أن التوجه التحديثي الكامن من وراء ابتكار الضريبة على القيمة المضافة ، يرمي الى احداث الآثار التالية .

1 - تعميم التعامل بالمحاسبة على مستوى الوحدات الانتاجية والخدمات، لكي يتم التعرف على كافة المشتريات والمبيعات بكامل الوضوح ؛

2 - التحفيز على توسيع الوحدات الإنتاجية من خلال الدفع بالمنتجين إلى الزيادة في مشترياتهم في مجال الاليات، والسهر على تحديثها، وادخال التكنولوجيات الحديثة، والقيام بنفقات في مجال البناء مادام القانون ينبني على الاسقاطات ؛

3 - إحداث علاقات موضوعية بين الملزمين والادارة.

وإذا كانت تجربة الضريبة على القيمة المضافة، قد نجحت في أوربا، فإن سر نجاحها يعود بالأساس إلى كونها قد وضعت في فترة توسع، وتنمية ، وتراكم، وبفضلها أمكن تحديث عمليات الانتاج دون أن يؤدي ذلك إلى تهميش صغار المنتجين، كما يعود الفضل إلى الضريبة على القيمة المضافة في ادخال فنون المحاسبة وعمليات التسيير .

إن الضريبة على القيمة المضافة تفترض وجود نسيج اقتصادي متداخل، ومتجانس ، يسمح بالترابط بين القطاعات، ويجعل كل قطاع يساهم في توسيع القيمة المضافة، وهذا بالفعل ماهو موجود في أوروبا بسبب مفعول التراكم التاريخي، خاصة في مجال الصناعة والفلاحة والخدمات .

وعلى ضوء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في أوربا متطلباتها هناك يطرح تساؤل حول ما اذا كانت الظروف المصاحبة والضرورية لانجاح هذه التجربة موجودة فعلا في مغرب اليوم ؟

من الملاحظ أن الظروف التي تتطلبها الضريبة على القيمة المضافة غير موجودة، فالنسيج الاقتصادي متفكك، والقطاعات الاقتصادية مرتبطة أساسا بالنفقات الخارجية، أكثر مما هي مرتبطة بعضها ببعض، وأن نصف الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي على مستوى المستوردين ، إضافة إلى ذلك فإن السياسة الاقتصادية ليست سياسة انمائية، تدفع إلى تداخل عناصر النسيج الاقتصادي .

وإذا كان المغرب يعيش حاليا فترة ركود اقتصادي وكساد وأزمة ، فذلك لايشجع على التراكم والتطور، وإذا كانت الظروف الراهنة تتطلب مبدئيا خلق نوع من الثقة لدى المنتجين، فكيف يمكن في هذه الظروف دفعهم إلى تعميم العمل بالمحاسبة ؟ وكيف يمكن حثهم على تحديث وسائل الانتاج وافاقة محدودة ؟

وعليه فإن ادخال الضريبة على القيمة المضافة دون الأخذ بعين الاعتبار الاطار والظروف المصاحبة ليس الا مجرد محاكاة لما حدث في أوربا، أو ربما هو افساح المجال لتغلغل الشركات متعدية الجنسية، فهذا التبني ثم دون أي تهييء وتحديث لشروط النجاح كما جرى في أوربا . فإصلاح 1986 لم يقم في الواقع الا بادخال بعض التعديلات على ما كان يسمى بالضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات، وقد جاءت هذه التعديلات لكي تحدث تغييرا في المواد الداخلة عضويا في الإنتاج، ثم لكي يوسع النظام الضريبي بعض الشيء ليصل إلى تجار الجملة، في حين كان هذا النظام في السابق يقف عند حدود وحدة الانتاج، وأخيرا احداث ترتيب جديد في الاسعار الضريبية

وإذا كان لمثل هذه التعديلات بعض المزايا فلا يجب الاغفال عن ما فيها من سلبيات، حيث يمكن في هذا الاطار توجيه العديد من الانتقادات إلى مقتضيات الضريبة على القيمة المضافة، ومن بين هذه الانتقادات هناك ما يلي :

## 1 – مايتعلق بتطبيق الضريبة على تجار الجملة :

إذا كان قانون الضريبة على القيمة المضافة يعرف تاجر الجملة على أساس أنه هو الذي يكون مسجلا في الضريبة التجارية (الباتانتا) من جهة ، وأن تفوق قدر معاملاته ثلاثة ملايين درهم، فإن المعايير المعتمدة في هذا التعريف غير موضوعية لأنها لم تأخذ بعين الاعتبار الطابع المعقد لقطاع تجارة الجملة . فتجار الجملة هم في كثير من الأحيان تجار نصف الجملة، أوتجار للتقسيط ، ولكن النظام الضريبي الجديد يفرض الأخذ بهذا الواقع، رغم ان ادخال تجار الجملة سيؤدي بالعديد منهم إلى القيام بنفقات استثمارية وتبذيرية، ليس في مجال التخزين والنقل فقط ، بل بالأساس في بناء مقرات تجارية ضخمة ، كما يتجاهل النظام الجديد التأثير السلبي لهذا الاجراء على مجال الاسعار ، حيث سيساعد على ارتفاعها، وذلك ما دفع إلى فرض الضريبة سنة 1992 على كل من تجاوز رقم أعماله ثلاثة ملايين درهما.

ونستخلص مما سبق أنه كان من اللازم إعادة تنظيم التجارة ومسالك البيع، ومنها تجارة الجملة، قبل أن تدخل عليها الضريبة على القيمة المضافة، فتنظيم هذا القطاع هو الذي سيضمن له المناعة الضرورية ليواجه كافة الاختلالات التي قد تأتيه من القانون الجديد

## 2 – بالنسبة لنظام الاعفاءات :

لم يأت التشريع الضريبي الجديد المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة بجديد في لائحة الاعفاءات التي كانت مطبقة في النظام القديم، كما أن هذا القانون يذكر أن بعض المواد من الضريبة : مثل السكر، والتبغ مثلا، بينما نجد أن هذه المواد تخضع من جهة أخرى للضريبة الداخلية على الاستهلاك، وهذا مايدل على أن الاعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة مجرد اعفاءات وهمية .

بالإضافة إلى ما سبق هناك تناقض صارخ ، حيث نجد أن بعض المنتوجات أو الخدمات معفية من الضريبة على القيمة المضافة، كعمليات اليانصيب ، والرهان أو بعض المنتوجات التي لاتستهلك إلا قليلا، بينما نجد أن منتجات وخدمات أخرى ضرورية : كالزيوت الغذائية، والمنتجات الصيدلية والزيارات الطبية وأطباء الأسنان ، والشاي والقهوة ... الخ لاتدخل ضمن لائحة الاعفاءات والتي لم يتم اعفاء بعضها إلا سنة 1992 .

ونجد كذلك من حيث الامتيازات والتفضيلات أن بعض المخصصة للتصدير ، والخاضعة للأنظمة الموقوفة للجمارك وبعض الاليات الفلاحية ، وأغدية الحيوانات، ومواد للتجهيز والبواخر، ومواد وخدمات للسياحة، كلها تحضى بتمييز وتفضيل خاص، بينما نلاحظ من جهة أخرى أن هناك مواد أساسية تخص الاستهلاك الجماهيري ، لم تعط لها مثل هذه التفضيلات، مع العلم أن عدم الاسترجاع يثقل تكاليف هذه المواد التي يرتبط عددا منها بصندوق المقاصة الذي نعلم أن السياسة الاقتصادية الحالية سائرة نحو القضاء عليه بدون أي اعتبار للقوة الشرائية للمستهلكين .

وتجدر الإشارة كذلك إلى أنه قد تم ادخال اعفاءات كثيرة بشكل عشوائي على بعض التجهيزات الفلاحية، التي لايستفيد منها الا كبار الفلاحين والرأسماليين، وذلك بالإضافة إلى التسهيلات التي يحصلون عليها من طرف الدولة ، في حين أنه كان يجب اعطاء التسهيلات للفلاحين الصغار والمتوسطين وللفلاحة الهادفة إلى توطيد الأمن الغذائي وليس إلى فلاحة المضاربات ...

## 3 – بالنسبة لأسعار الضريبة على القيمة المضافة :

تعكس الاسعار الضريبية التي جاء بها التشريع الضريبي الجديد التوجه الحقيقي للسياسة الجبائية ، فمعلوم أن هذه الاسعار قد فرضت بناء على كون النظام القديم المتعلق بالضريبة على رقم الأعمال كانت اسعاره متعددة تزيد في تعقيده، ولهذا أصبحت مهمة النظام الجديد هو التقليص من عدد الأسعار، ولكن هذه العملية التي

يقال عنها تبسيطية تشكل في الحقيقة حملا ثقيلا على كاهل المستهلكين، وتكرس بالتالي من الحيف الذي اتسم به النظام الجبائي منذ الاستقلال[1] ، ويمكن اعطاء بعض الأمثلة عن العبء الذي تخلقه الاسعار الجديدة كما يلي :

*أ – السعر العادي 20 ٪.*

إن هذا السعر الذي يهم غالبية المواد والخدمات لايمكن القول على أنه جاء نتيجة لمسلسل الزيادات التي انطلقت مع بداية الثمانينات، حين ارتفع هذا المعدل من15٪ إلى 17 ٪ سنة 1981 ثم إلى 19٪ سنة 1983 . ولكن الحقيقة هي أن الضرائب غير المباشرة في المغرب هي الأداة الرئيسية التي تعتمد عليها الميزانية العامة لتحقيق توازنها، مع العلم أن المستهلك هو المتحمل الحقيقيب لعبء الاختلالات المالية .

إن اعتماد سعر 20٪ في الضريبة على القيمة المضافة كسعر عادي يؤدي إلى تمرير العديد من المواد والخدمات من معدلات متواضعة إلى هذا السعر [2] ، فهناك بعض السلع والمواد التي عرفت ارتفاعا من12٪ إلى20٪ ، كالتوابل والأحذية وعمليات الهاتف والتلكس مثلا، ثم هناك مواد أخرى كانت خاضعة لمعدل 8٪ أصبحت تخضع للسعر العادي كآليات الراديو والتلفزة مثلا .

وقد لوحظ عند وضع هذا السعر أنه ضم بعض المواد التي تستعمل من طرف المستهلك المتوسط، مثل الزرابي، والبسط غير التقليدية، والقداحات والمشاغل العادية، لذلك كان من الأفضل أن تخضع للسعر العادي، وفي المقابل كان من اللازم إخضاع الفنادق والمطاعم من الدرجة الخامسة مثلا إلى هذا السعر بدل إخضاعها لسعر أدنى.

*ب – السعر المخفض الأول 7٪ .*

إن هذا السعر سوف لن يطبق الا على عدد قليل من المنتجات والخدمات ذات الاستهلاك الواسع، وهو يتجاوز بدرجات مختلفة معدلات منخفضة في نظام الضريبة على رقم الأعمال، فنجد أن الماء والكهرباء والمنتجات النفطية مثلا ، التي كانت تخضع لضريبة قدرها 6,68٪ ، كذلك خدمات نقل المسافرين والبضائع ، التي كانت

---

1 – تم حذف المعدل الأعلى 30٪ بمقتضى القانون المالي لسنة 1993، وبذلك يتأكد التوجه العام للإصلاح الجبائي للتماثل مع النموذج العالمي المفروض من طرف صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، فإخضاع المواد الكمالية للسعر العادي 19٪ ، يخفف العبء الجبائي على مستعملي هذه المواد من ذوي الثروات الكبرى، ويزيد من حجم استيرادها، كما يؤدي إلى عدم التمييز بين المواد ذات الاستهلاك الجاري والمواد الكمالية.

2 – حسب تصريحات وزير المالية فإن اتجاه الحكومة يرمي على المدى الطويل إلى الاحتفاظ فقط بسعر ضريبي وحيد يبلغ 17٪ ، وذلك بإلغاء الأسعار المخفضة 7٪ و14٪، وإلغاء السعر الأعلى 30٪ والذي تم فعلا سنة 1993 أنظر : La vie économique, Vendredi 22 Janvier 1993

تخضع لضريبة قدرها 4,17 ، أصبحت تخضع لـلسعر المخفض 7٪ للضريبة على القيمة المضافة .

ج - *السعر المخفض الثاني 10٪*

أحدث هذا السعر سنة 1996 لتخفيض السعر الاسمي المفروض على قطاع السياحة من 14٪ إلى 10٪ بغية تدعيم هذا القطاع الذي يعيش أزمات متوالية .

د - *السعر المخفض الثاني 14٪*

كان يفرض هذا السعر على عمليات بيع السلع الغذائية، أو المشروبات المستهلكة في مكان البيع ، وعمليات الإيواء التي تنجزها الفنادق المعدة للمسافرين ، والمطاعم المستعملة فيها، والمجموعات العقارية المعدة لغرض سياحي.

والملاحظ أن تطبيق سعر 14٪ هنا ليس له مبررا معقولا، إلا إذا كان يقع على الفنادق والمطاعم الضخمة ، من أربعة وخمسة نجوم، أما تطبيق على السياحة الشعبية ، فمن شأنه أن يضر بها كسياحة وطنية، وأن يحرم على المواطنين اكتشاف بلدهم ، والتمتع بثقافتها وجمالها ، سيما وأن المعدل الجبائي كان فيما سبق لايتعدى 4,17٪، نفس الشيء يمكنه أن يقال بالنسبة لانزال هذا السعر إلى 10٪ لتضريب قطاع السياحة بدون تمييز بين حركية ومستوى الخدمات السياحية .

كما أن هذا السعر يفرض على عمليات مقاولات الأشخاص العقارية، فقد كان من اللازم التفرقة بين عملية البناء الاقتصادي الشعبي، الذي يجب أن يشجع وبين البناءات الفخمة المبدرة للفائض الاقتصادي .

## 4 - الإسقاطات :

إن من شأن تعميم الاسقاطات ، أن يؤدي إلى تشجيع النفقات والاستثمارات غير المنتجة، وذلك لكون الاسقاطات ستهم كل المواد والخدمات والاستثمارات ، المتعلقة بحاجيات وبعملية الاستغلال، ونشاط المقاولة ، ويعني ذلك أن الضرائب التي ستؤدي على المقرات الفاخرة ، ونفقات التبذير، ستكون قابلة للاسقاط .

ويلاحظ في مجال الاسقاطات ، أن تشريع الضريبة قلص من أجل الاسقاطات من شهرين إلى شهر واحد ، وفي هذا القرار تشجيع للمتملصين للرجوع إلى الممارسات التي كانت سائدة قبل عام 1978 ، حيث كانوا يقومون بعمليات الاسقاطات قبل تأدية الضريبة عن طريق تأخير التصريح بثلاثة أو أربعة شهور ، وكان يخولهم إمكانية تمويل خزينة المؤسسة عن طريق الدولة .

## 5 – التدابير الادارية

رغم احداث اللجن المحلية واللجنة الوطنية لحل المشاكل والنزاعات بين الادارة والملزمين، والذي يعتبر في حد ذاته شيئا ايجابيا ، الا أن مشكل التملص الضريبي سيظل قائما ، إلا إذا واكب ارادة التجريم القانوني التي عبر عنها القانون المالي 96 - 1987، رغبة حقيقية في محاربة كافة أنواع التملص الضريبي مهما بلغ نفوذ المعنيين بالأمر من قوة .

## خلاصة التحليل

نستخلص مما جاء في هذا المحور أن أول نص تطبيقي للاصلاح الجبائي كان هو اصلاح أهم ضريبة من الضرائب غير المباشرة وهي الضريبة على المنتجات والخدمات، فالضريبة على القيمة المضافة حسب ما جاء في أقوال المدافعين عنها تتسم بمبادىء التجميع والتحديث والتبسيط وتجاوز التراكم الجبائي، وملائمة شبكات التسويق، وتدريب أرباب العمل والتجار على التعامل بالفاتورات وصيانة محلاتهم التجارية وتطبيق تصاعدية جبائية[1] تميز بين المواد الأساسية والمواد المتوسطة والمواد الكمالية بهدف خلق عدالة جبائية .

لكن هذه الضريبة التي تتوفر على جميع هذه المزايا لم تسلم من الانتقاد فاعتبرت بكونها لاتتماشى مع الأوضاع الاقتصادية الحالية للبلاد ، وأن من شأن تطبيقها الزيادة من حدة الأزمة الاقتصادية تكريس الحيف الاجتماعي وتفاقم التفاوت الطبقي، وأنها بالتالي تدخل في مخطط شامل يستهدف التقليص من مناعة البنيات الاقتصادية والاجتماعية، وتعريض الامكانيات الذاتية للمزيد من الاندثار.

لقد كانت مزايا وعيوب الضريبة على القيمة المضافة ماثلة ، في تدخلات نواب الأغلبية والمعارضة داخل مجلس النواب، لذلك فإن فعالية هذه الضريبة، ستظل محل جدال ونقاش خصوصا حول مدى تطابق تدابيرها الجبائية مع الظرفية الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي يرشحها دائما لأن تتعرض إلى تعديلات دورية عبر القوانين المالية السنوية .

فإذا كان هذا هو شأن الضريبة على القيمة المضافة، فما هو الأمر بالنسبة للضريبة على الشركات باعتبارها موضوع النص التطبيقي الثاني للاصلاح الجبائي ؟

1 – إن هذا الهدف وإن كان قد جاء في مذكرة تقديم مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، فإنه ليس حقيقيا نظرا لأن الاتجاه الحالي للضريبة يؤكد على إرادة تطبيق معدل نسبي وحيد على جميع السلع والخدمات، ويلغي بالتالي مفهوم الشخصنة والتصاعد الجبائي وبالتالي مفهوم العدالة الجبائية.

## ثانيا : الضريبة على الشركات

لم يكن نظام الضرائب المباشرة يميز بين دخول الأشخاص الذاتيين والأشخاص المعنويين ، إلى أن جاء القانون الاطار للإصلاح الجبائي ، فأقر مبدأ التمييز في فصلة الأول والثاني . وقد جاء إحداث الضريبة على الشركات استجابة لضرورتين :

× الأولى تتمثل في إلغاء التعددية الضريبية التي كانت تخضع لها الشركات فيما قبل ، وتجميع مختلف دخولها في مادة ضريبية واحدة (الدخول الكرائية والفلاحية والمهنية) . وتهدف كذلك التكيف مع الواقع الجديد القاضي بخلق ضريبة على دخل الأشخاص الذاتيين.

× والثانية تهدف الأخذ بعين الاعتبار التوجهات الجديدة في الاقتصاد القائمة على سياسة التقويم الهيكلي ، والمتأثرة بالأفكار الليبرالية الجديدة التي سادت البلاد المصنعة مع بداية عقد الثمانينات ، وجعل الضريبة تتلائم أكثر مع الدور المراد أن يلعبه الإستثمار الخاص والمبادرة الحرة التي تعتبر الشركات آليتها المحركة.

ويمكن إعتبار إحداث الضريبة على الشركات كتتويج لمختلف التعديلات التي شهدتها الضريبة على الأرباح المهنية منذ مايزيد عن ثلاثين سنة ( 1984 ) ، تلك التعديلات التي لم تعد كافية ولاقادرة على مسايرة التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها البلاد، حيث بقيت معها هذه الضريبة حاملة الكثير من السلبيات والثغرات، أثرت بشكل كبير على مردوديتها المالية ، وفعاليتها الاقتصادية .

وقد أشارت مذكرة التقديم لمشروع قانون الإطار إلى أنه من أسباب ضعف الضريبة على الأرباح المهنية أنها ظلت لاتميز بدقة بين الأشخاص المعنوية والأشخاص الطبيعية كما هو واضح مثلا من خلال خضوعها بسعرين مختلفين للتصاعدية في نسب الضريبة ، حتى وإن كانت أقل حدة بالنسبة للأشخاص المعنوية [1] بالإضافة إلى كونها لم تكن شاملة لكل من الشركات المدنية العقارية والشركات الفلاحية .

فبخصوص سعر الضريبة على الأرباح المهنية نجده كان يطبق بشكل شبه تصاعدي، ترتفع نسبته المائوية على الأرباح الصافية للشركة من 40٪ إلى 48٪، بعدما تم سنة 1982 حذف سعر آخر متوسط كان يقدر بـ 44٪، وقد انتقد خبراء صندوق النقد الدولي في دراستهم للنظام الجبائي المغربي سنة 1979 مبدأ التصاعدية في الاسعار

1 - أنظر تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية حول مشروع قانون الضريبة على الشركات ص (21).

الضريبة المطبقة على الشركات [1] ، ورأو في ضعف هذه التصاعدية بالنسبة للمغرب حافزا إضافية للمطالبة بالغائها لصالح سعر واحد نسبي . وقد تحقق ذلك بالفعل بمجيء القانون الجديد المنظم للضريبة على الشركات الذي حدد سعر الضريبة في 45٪ ثم خفض سنة 1988 إلى 40٪[2] ثم إلى 38٪ سنة 1993 فإلى 36٪ سنة 1994 وأخيرا إلى 35٪ سنة 1996 .

كما أن التشريع الجديد قد استثنى الشركات الأجنبية ، التي ليس لها نشاط مستمر في المغرب وإنما تلتزم بتنفيذ صفقة للأشغال، من إجبارية الخضوع لنظام التقدير حسب النتيجة الحقيقية، ومنحها الحق في أن تختار الخضوع لسعر 12٪ من المبلغ الإجمالي للصفقة[3]. وكما جاء في مذكرة التقديم لمشروع قانون الضريبة على الشركات [4]، فإن فتح هذه الإمكانية أمام الشركات الأجنبية سيمكن من التقليل من فرص النزاع التي تثار بمناسبة فرض الضريبة على هذه الشركات ، كما سيحافظ على مصالح الخزينة العامة من جهة، وعلى مصالح الشركات المغربية التي لن تتضرر قدرتها التنافسية من جهة أخرى .

سنتناول من خلال هذا المحور كل من نظام الضريبة على الشركات (1) وتقدير الضريبة على الشركات (2).

(1) ـ نظام الضريبة على الشركات

(2) ـ تقدير الضريبة على الشركات

---

1 - هناك مدرستين فكريتين حول مستوى معدل الضريبة على الشركات، الأولى ترى في رفع معدل الضريبة على الشركات حافزا على النمو والاستثمار وذلك باتخاذ إجراءات انتقائية وتمييزية، حسب الأولويات، والثانية وهي التي يؤيدها خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وتقضي بتخفيض معدل الضريبة على الشركات عن طريق توسيع القاعدة الجبائية وقد طبق هذا الاتجاه الأخير في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1986، حينما تم تخفيض معدل الضريبة على الشركات من 46٪ إلى 34٪ أنظر تقرير مجموعة من خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي وضع سنة 1987 حول النظام الجبائي المغربي بطلب من وزارة المالية المغربية ص(75-76)

2 - جاء هذا التخفيض بناءا على توجيه خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، أنظر التقرير المشار إليه أعلاه ص (10).

3 - المواد (14)و (18) من الظهير الشريف رقم 239-86-1الصادر في 28ربيع الآخر1407 (21 دجنبر 1986) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 86-24 المتعلق بالضريبة على الشركات.

4 - عرض وزير المالية أمام لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية، أنظر تقرير لجنة المالية، المرجع السابق ص : (29)

## 1 - نظام الضريبة على الشركات

على عكس الضريبة على الأرباح المهنية، لاتهم الضريبة على الشركات سوى ماتحصل عليه الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية من أرباح ومداخيل ، حيث تطبق الضريبة على الشركة أينما كان مقرها بالنسبة لأرباحها التي تحققها في المغرب . وكقاعدة عامة ، تسري الضريبة كيفما كان شكل الشركة أو هدفها وسواء حققت تلك الأرباح بصورة عرضية أم دورية ، ولاعبرة لتبعية الشركة للقطاعين الخاص أو العام[1].

بينما لاتخضع للضريبة ، الشركات الفعلية التي تشمل الأشخاص الذاتين فقط[2]، والشركات العقارية التي يكون رأسمالها مقسما على شكل حصص اجتماعية إسمية ، والتي تكون أصولها مكونة من وحدة سكنية واحدة يشغلها كلها أو الجزء الأكبر منها الشريك الرئيسي، ثم الشركات العقارية التي تكون فيها حصة كل شريك ظاهرة، شريطة أن يكون رأسمالها مقسما على شكل حصص اجتماعية إسمية ، وأن يكون هدفها الوحيد اقتناء أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية بإسمها ، ثم الشركات التعاونية المغربية واتحاداتها ، والشركات التي تقوم بتربية المواشي بالنسبة للأنشطة المتأتية من هذا النشاط .

ويمكن تقسيم الشركات من ناحية التكليف الضريبي إلى ستة أنواع [3] :

1 - الشركات الخاضعة جبرا للضريبة وهي :

- الشركات مجهولة الاسم ؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛
- شركات التوصية بالأسهم .

وهذا ماجرت عليه العادة في البلدان المتقدمة .

2 - الشركات الخاضعة طوعا للضريبة وهي :

- شركات التضامن ؛
- شركات التوصية البسيطة ؛
- شركات المحاصة .

---

1 - المادة (2) من القانون رقم 86 - 24 المتعلق بالضريبة على الشركات المرجع السابق.
2 - المادة (2) من القانون رقم 86 - 24، نفس المرجع أعلاه.
3 - صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المرجع السابق ص : (288)

وكقاعدة عامة لاتخضع هذه الشركات للضريبة إلا إذا اختارت ذلك في التصريح الخاص بتأسيسها . ويلاحظ أن هذا الاختيار نهائي لايجوز التراجع عنه .

### أ ـ التكاليف القابلة للخصم

يمكن تقسيم هذه التكاليف إلى خمسة أصناف هي :

1 - المصاريف العامة ؛

2 - الاندثارات ؛

3 - الاحتياطات ؛

4 - التبرعات ؛

5 - الخسارة ؛

6 - المخصصات المكونة في حدود 3٪ لتملك أو بناء مساكن من طرف رب العمل تخصص للأجراء أو لمنحهم قروضا[1] .

ولاتشكل هذه التكاليف القابلة للخصم إحداثا جديدا في مجال الضريبة على الشركات ، وإنما نجد أنها في الضريبة على الأرباح المهنية السابقة ، غير أن هناك بعض المبادىء الجديدة التي جاءت بها الضريبة على الشركات ، كما هو الشأن بالنسبة للتبرعات والخسارة.

حيث يجب التمييز في مجال التبرعات بين[2] :

× **الهبات المطلقة** : وهي المبالغ المدفوعة إلى الأوقاف العامة والتعاون الوطني والجمعيات ذات المنفعة العامة وفقا لأحكام القانون وبعض المؤسسات الصحية .

× **الهبات المقيدة** : وهي المبالغ المدفوعة لغير الجهات المذكورة أعلاه وذلك في حدود 0,2 ٪ من رقم الأعمال (لا من الأرباح ).

أما بالنسبة للخسارة فيجب التمييز بين[3] :

× **الخسارة بسبب الإستغلال** ، حيث ترحل إلى السنوات الأربع اللاحقة (كانت خمس سنوات في ضريبة الأرباح المهنية) .

---

1 - تم تحديد هذه المخصصات بمقتضى القانون المالي لسنة 1990.
2 - الفقرة التسعة من المادة (7) من القانون رقم 86 - 24، المرجع السابق.
3 - صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المرجع السابق ص (290).

× والخسارة بسبب الإندثار ، حيث يرحل مبلغها إلى السنوات اللاحقة ، دون أن يحدث في حالة الخسارة بسبب الاستغلال .

والواقع أن التفرقة بين هاتين الحالتين تظهر في حالة واحدة فقط هي عدم استطاعة الشركة امتصاص مبلغ الخسارتين خلال أربع سنوات .

### ب - حساب الضريبة وتحصيلها

ب - 1 - سعر الضريبة

عندما تم وضع الضريبة على الشركات طبقت بسعر نسبي قدره 45 ٪ يضاف إليه واجب التضامن الوطني بنسبة 10٪ من الضريبة على الشركات ، حيث يصل المعدل الإجمالي المطبق على الشركات إلى 49,5 ٪ . لكن في اطار القانون المالي لسنة 1988 انخفض المعدل النسبي للضريبة على الشركات إلى 40٪ حيث أصبح المعدل الإجمالي هو 77٪ وتحول هذا المعدل إلى 38 ٪ سنة 1993 أي 41,8 ٪ كمعدل إجمالي[1] ثم خفض سعر الضريبة على الشركات مرة أخرى إلى 36 ٪ سنة 1994 وإلى 35٪ سنة 1996 بموجب القوانين المالية السنوية ، فتطور العبء الضريبي الذي تخضع له الشركات من 39,6٪ إلى38,5٪ ويؤكد المسؤولون على أن هذا التخفيض سيتواصل إلى أن يبلغ المعدل إلى 30 ٪[2] .

وقد أشارت الفقرة (أ) من القانون المالي لسنة 1994 إلى تخفيض سعر الضريبة على الشركات إلى 10٪ فيما يخص المبالغ الإجمالية المبينة في المادة (12) من نفس القانون، ومنها فوائد القروض وغيرها من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت ، ما عدا فوائد القروض التي تحصل عليها الدولة ، أو تضمنها ، والفوائد المتعلقة بالمبالغ المودعة بالعملة الأجنبية أو الدرهم المقابل للتحويل ، وكذا فوائد القروض التي تعتبر قروضا امتيازية بالنظر إلى سعر فائدتها ومدتها . كما أشارت الفقرة (ب) إلى تخفيض سعر الضريبة إلى 12 ٪ فيما يخص الاشغال العقارية .

وقد اشترط القانون الأصلي للضريبة على الشركات أن لايقل مبلغ الضريبة في جميع الحالات (بما فيها الخسارة) عن :

---

1 - إن التخفيضات المتوالية لمعدل الضريبة على الشركات تؤكد على طبيعة السياسة الضريبية المتبعة وعلى الاتجاه العام الجبائي نحو التماثل مع النموذج العالمي المفروض من طرف البنك الدولي، كما يؤكد الرغبة في إفساح المجال الضريبي أمام الشركات متعددة الجنسيات للقيام باستثماراتها وحماية فوائضها الاقتصادية من الضريبة.

2 - أنظر :

- La vie Economique, Vendredi 22 Janvier 1993

× 0,30٪ من الدخل الاجمالي إذا كان أقل من مليون درهم ،

× 0,50 ٪ من الدخل الإجمالي إذا تراواح بين مليون وعشر ملايين درهم ،

× 0,75 ٪ من الدخل الإجمالي إذا زاد على عشرة ملايين درهم .

وحيث كان يتعين ، عند تطبيق هذه الحصة الدنيا أن لايقل مبلغها عن 1500 درهم وأن لايزيد على 100 000 درهم .

لكن القانون المالي لسنة 1992 في مادته الثالثة قرر توحيد نسبة الحد الأدنى للضريبة في 0,50٪ ، وألغى في نفس الوقت سقف الحصة الدنيا التي ارتفعت من 100.000 درهم إلى 150.000 درهم سنة 1990.

وقد نص القانون المالي لسنة 1994 في مادته الخامسة عشرة الفقرة على تخفيض سعر الحد الأدنى من 0,50٪ إلى 0,25٪ فيما يرجع للعمليات التي تقوم بها الشركات التجارية والمعلقة ببيع المواد التالية :

- الزيت ؛
- السكر ؛
- الدقيق ؛
- الماء
- الكهرباء

وقد تم تبرير هذه التخفيضات الأخيرة بتشجيع المقاولات على المزيد من الاستثمار والانتاج وبالتالي توفير المزيد من فرص التشغيل .

ب - 2 - *أسلوب تحصيل الضريبة*

من الإصلاحات التي جاءت بها الضريبة على الشركات ، والتي حضيت بالكثير من الترحيب ، هناك الاصلاح المتعلق بأسلوب التحصيل ، فعوض الضريبة التقليدية التي يتم فيها تحصيل الضريبة على الاقرار بالجداول ، أحدث القانون أسلوبا جديدا أكثر تطورا وملائمة ومردودية، يعتمد على حساب مبلغ الضريبة وأدائها تلقائيا من طرف الشركة الخاضعة لها[1] .

1 - المادة (29) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق، أنظر البشيري وعدي، مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، الرباط 1991، ص (16) وما بعدها.

ويتم الدفع على ثلاثة أقساط هي :

- **القسط الأول**، ويساوي الحصة الدنيا للضريبة، يتم دفعه خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ إقفال السنة المحاسبية، وتتساوى فيه كل من الشركات التي تصرح بالربح والشركات التي تصرح بالعجز .

- **القسط الثاني** ، ويساوي نصف ماتبقى بالنسبة للشركات التي تحقق ربحا (مبلغ الضريبة ـ مبلغ الحصة الدنيا /2 ) وهو يؤدى خلال الثلاثة أشهر الموالية .

لإنتهاء السنة المحاسبية ، أي في نفس الوقت الذي يتم فيه التصريح بالنتيجة الجبائية.

- **القسط الثالث والأخير** ، أي النصف الاخر المتبقى من مبلغ الضريبة ، ويتم دفعه خلال الشهرين المواليين لتاريخ التصريح .

وبهذه الطريقة يتم استيفاء دين الضريبة كاملا في الحالات العادية خلال الخمسة أشهر الموالية للسنة المحاسبية (في 31 ماي على أبعد تقدير بالنسبة للسنة المنتهية في 31 دجنبر مثلا ) .

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة المعروفة في الكثير من الدول المتقدمة [1] لها عدة مزيا ، فهي تقسط العبء الضريبي من جهة، وتجعل الشركة على علم مستبق بالمبلغ الواجب أدائه من جهة أخرى ، أضف إلى أنها تسمح للخزينة العامة بالحصول على الإيرادات بسرعة وانتظام .

أما بالنسبة للشركات التي تصرح بخسارة أو بربح ضئيل فتدفع مبلغ الضريبة يعادل الحصة الدنيا، في الشهر الموالي لنهاية اقفال حساباتها، بينما تدفع الشركات التي تنقطع عن مزاولة نشاطها، والشركات التي تحول شكلها، والشركات في حالة الاقلاع أو الاندماج، مبلغ الضريبة بكامله تلقائيا وبدون تقسيط .

بالنسبة للشركات الأجنبية نميز بين حالتين ، حالة خضوعها للنظام العام حيث تدفع مبلغ الضريبة وفقا لما ذكرناه أعلاه، ثم حالة اختيارها للنظام الجزافي (12٪ من المبلغ الإجمالي للصفقة) ، فتؤدي الضريبة بدون تقسيط خلال الشهر الموالي لذلك الذي تم فيه قبض المبالغ عن الصفقة .

---

1 - يلاحظ أن تلك الدول لأسباب تتعلق بالمالية العامة وبالتضخم النقدي، تقسط مبلغ الضريبة أثناء السنة الحسابية، ففي الولايات المتحدة يقسط مبلغ الضريبة الاتحادية على دخل الشركات إلى أربع دفعات خلال سنة نشوء الدخل ثم تتم تسوية المركز الضريبي للشركة عند تقديمها للتصريح في نهاية السنة فتدفع قسطين آخرين خلال السنة الموالية للسنة الحسابية. راجع بالتفصيل :

- Lefebre (F.E), Le système fiscal Americain, Paris 1978, p : (53).

هذا وقد وضع القانون المالي لسنة 1990 (المادة ٥ منه ) طريقة جديدة للأداء وهي طريقة الأداء بالشيك وذلك بعد التغيرات التي أحدثها على على نص المادة الثامنة من قانون الضريبة على الشركات والتي دخلت حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 1991 بحيث أنه لاتخصم من الحصيلة، الخاضعة للضريبة إلا بنسبة 75٪ من مبلغها النفقات المترتبة، على التكاليف المشار إليها في الفقرات 1 و 2 و 3 و 4 و 9 من المادة السابعة من قانون الضريبة على الشركات إذا كان مبلغها المحررة فاتورة في شأنه، يساوي أو يتجاوز 10.000 درهم ، ولم يثبت تسديدها بشيك مسطر وغير مظهر أو سند تجاري أو تحويل بنكي ، وقد استثنى المشرع من هذه المقتضيات المعاملات المتعلقة بالحيوانات الحية والمنتجات الفلاحية غير المحولة .

أما القانون المالي المعدل لسنة 1990 فقد أقر بدوره عددا من الأحكام الجديدة، نذكر من أهمها مايتعلق بالتسبيق التمويني الذي خصّ به الضريبة على الشركات، بحيث أصبح على هذه الأخيرة أداء أربعة أقساط مسبقة يساوي كل واحد منها ربع (1/4) مبلغ الضريبة المستحقة ، يتم احتسابه على أساس مبلغ الضريبة برسم السنة الحسابية الأخيرة المسماة بالسنة المرجعية [1] ويكون الدفع تلقائيا بالنسبة لكل قسط قبل انتهاء الأشهر : الثالث ، السادس ، التاسع ، والثاني عشر التي تلي تاريخ افتتاح السنة المحاسبية المعنية .

ولقد قرر المشرع أن يشرع في تطبيق الطريقة الجديدة في الأداء ابتداء من فاتح يناير 1993 ، بيد أنه وفي انتظار حلول هذا التاريخ ، يجري العمل بالأحكام الانتقالية ، التالية [2] :

## 1 - بالنسبة للسنة الحاسبية 1990

يكون على الشركة تسديد دفعتين تعادل كل واحدة منها سدس (1/6) الضريبة المترتبة برسم سنة 1989 ، الأولى قبل انصرام الشهر السادس الموالي لتاريخ افتتاح السنة

---

1 - البشير وعدي، مديرية الضرائب، من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، المرجع السابق ص (17).

2 - واضح أن إحداث التسبيق التمويني برسم الضريبة على الشركات، وإن كان يستجيب لهدف الإنصاف الجبائي بمعاملة مختلف الملزمين على قدم المساواة، فهو يشكل عنصر ضغط على حساب خزينة المقاولات وخاصة خلال هذه السنة 1990 التي يكون فيها على الشركات أن تدفع بالإضافة إلى ثلث الضريبة المستحقة عنها مجموع الضريبة المستحقة عن السنة الماضية (1989)، ولهذا السبب قرر المشرع سن مقتضيات انتقالية تهدف تسهيل المرور (إلى النظام الجديد) دون التأثير بشكل كبير على خزينة المقاولات. أنظر في هذا الصدد - كلمة وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع القانون التعديلي لسنة 1990.

- البلاغ الصادر عن وزارة المالية بشأن كيفية حساب الدفعات المقدمة على الحساب برسم الضريبة على الشركات وواجب التضامن الوطني : جريدة العلم 4 - 5 - 1990 ص 6 بتاريخ 15 - 07 - 1990 ص (3).

المحاسبية الجارية[1] . والثانية قبل انتهاء الشهر العاشر الموالي لنفس التاريخ . وإذا ظهر أن مبلغ الضريبة المستحقة يفوق مجموع الدفعتين المقدمتين فإنه على الشركة أداء المبلغ المتبقى على دفعتين أيضا وخلال الشهرين الثالث والخامس التاليين لتاريخ أغلاق السنة المحاسبية المعينة .

### 2 - بالنسبة للسنة المحاسبية 1991

تسدد الشركة قسطا واحدا يعادل ، بناء على السنة المرجعية ، تلثي (2/3) الضريبة المستحقة ، قبل تاريخ انتهاء السنة الحاسبية الجارية بستين يوما على أبعد تقدير ، على أن تعمل الشركة المعنية بدفع الدين، المحتمل بقائه عليها اتجاه الخزينة ، قبل انتهاء الشهر الثالث التالي ، بتاريخ اغلاق سنتها المحاسبية .

### 3 - بالنسبة للسنة المحاسبية 1992

تدفع الشركة خلالها قسطين متساويين يعادل كل منها 50 ٪ من الضريبة المستحقة، وذلك قبل انتهاء الشهرين الخامس والعاشر من نفس السنة المحاسبية، على أن تدفع المتبقي المحتمل من الدين الضريبي خلال الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ انتهاء السنة المحاسبية المعنية .

ب - 3 - *التصريحات*

يتعين على الشركات الإدلاء بالتصريحات التالية :

ب - 3 - 1 - *التصريح بوجودها*

تقدمه الشركة إلى مفتشي الضرائب المباشرة في المحل الذي يوجد فيه مقرها الرئيسي، وذلك في مدة أقصاها ثلاثة أشهر اعتبارا من تاريخ تأسيسها [2] ويتضمن هذا التصريح عدة معلومات منها :

- العنوان التجاري للشركة ومقر مركزها الاجتماعي ؛
- مقر كافة مؤسساتها وفروعها ؛
- طبيعة نشاطها
- أسماء مسيرها وعناوينهم .

---

1 - تم تمديد هذا الأجل من طرف الإدارة خاصة وأن نص القانون لم يتم نشره إلا بعد ذلك التاريخ (أي بعد انصرام الشهر السادس من السنة).

2 - المادة (26) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.

*ب - 3 - 2 - التصريح بالنتيجة الجبائية*

يتسم هذا التصريح بالدورية ، فهو تصريح سنوي يتعلق بكافة أنشطة الشركة ويقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة في المكان المحدد أعلاه، خلال ثلاثة أشهر اعتبارا من تاريخ اقفال سنتها المالية . وتضع الادارة تحت تصرف الشركات نموذجا لهذا التصريح يتضمن اسم الشركة وشكلها وطبيعة نشاطها ومقرها وجميع المبالغ التي تكون دخلها الإجمالي والمبالغ التي تشكل نفقاتها [1] .

إن لم تدل الشركة بهذا التصريح، ترسل الادراة رسالة مضمونة مع الاعلام بالتسلم، تدعو فيها الشركة إلى ضرورة احترام التزاماتها القانونية خلال مدة اقصاها 30 يوما اعتبارا من تاريخ تسلم الرسالة . وبغير ذلك تربط الضريبة بصورة تلقائية .

*ب - 3 - 3 - التصريح بالتفويت والانقطاع عن مزاولة النشاط وبتحويل وابتلاع واندماج الشركة .*

ينبغي على الشركة أن تقدم تصريحا عن نشاطها خلال الفترة الممتدة من بداية سنتها الحسابية إلى تاريخ توقفها عن ممارسة نشاطها[2] ، كما عليها ، في حالات معينة، أن تصرح بالنتيجة الجبائية للسنة السابقة لهذه الفترة .

ويقدم التصريح خلال شهر واحد اعتبارا من تاريخ توقفها .

*ب - 4 - الاعتراضات*

بعد تقديم التصريح الخاص بالنتيجة الجبائية ، تتولى الادارة الضريبية فحصه والتأكد من صحته . ان اقتنعت به ربطت الضريبة وان لم تقتنع وجب على مفتش الضرائب المباشرة أن يبلغ الشركة، برسالة مضمونة مع الإعلام بالتسلم، رأيه في تصريحها ويخبرها بالأسس التي يتعين الإستناد اليها في ربط الضريبة [3] ، وتدعو الرسالة الشركة إلى الإدلاء بملاحظاتها حول ذلك خلال 30 يوما، تبدأ من تسلم الرسالة ، وعند عدم استجابة الشركة لمضمون الرسالة ، تفرض الضريبة عليها تلقائيا وفقا للأسس التي وضعها المفتش ، أما في حالة تقديمها للملاحظات المطلوبة في الأجل المحدد، فعلى المفتش عند عدم اقتناعه أن يطلب من الشكة برسالة ثانية مضمونة مع الاعلام بالتسليم، الأسباب التي جعلته غير مقتنع بما تقدمت به ويخبرها بأنه سيفرض الضريبة

1 - المادة (27) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.
2 - المادة (28) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.
3 - المادة (39) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.

عليها بصورة نهائية ان لم ترفع دعواها أمام اللجنة المحلية لفرض الضريبة في ظرف 30 يوما اعتبارا من تاريخ تسليمها للرسالة الثانية .

ويلاحظ أن القانون يوجب على المفتش تسبيب الأسس التي يعتمد عليها في فرض الضريبة . وهذا بلا شك أحد الضمانات التي تتمتع بها الشركة للحيلولة دون اتخاد قرارات ادارية تعسفية خالية من سند قانوني .

ب - 4 - 1 - *اللجنة المحلية لفرض الضريبة* :

وهي لجنة إدارية محلية تختص في الشكايات الضريبية المقدمة لها من قبل الشركات[1] ، يقع مركزها الرئيسي تحت نطاقها، تجتمع ثلاث مرات في السنة على الأقل وتتألف من :

- ممثل لعامل العمالة أو الاقليم . رئيسا ؛
- رئيس المصلحة المحلية لتأسيس الضرائب المباشرة أو من يمثله ؛
- ممثل عن المكلفين بالضريبة

ويمكن للجنة أن تضيف إليها خبيرين في كل قضية. وعليها الإستماع إلى ممثل الشركة إن طلبت هذه الأخيرة ذلك ... كما لها أن تطلب من هذا الممثل الحضور إليها وليس للخبراء أو لممثلي الشركات المشاركة في التصويت على القرارات.

ويتخذ قرار اللجنة المحلية بأغلبية الأصوات ، وتبلغ به الشركة برسالة مضمونة مع الاعلام بالتسليم. ويمكن استئناف القرار أمام اللجنة المركزية خلال 60 يوما من تاريخ تسلم الرسالة .

ب - 4 - 2 - *اللجنة المركزية لفرض الضريبة*

لاتقبل قرارات اللجنة المحلية أمام اللجنة المركزية إلا في حالة واحدة (بالنسبة للمكلف) وهي أن يقود قرارها إلى زيادة ضريبية تفوق 50 ألف درهم .

تتخذ اللجنة المركزية لفرض الضريبة من الرباط مقرا لها وتجتمع مرتين في السنة على الأقل وتتألف من [2] :

1 - المادة (40) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.
2 - المادة (41) من القانون رقم 86 - 24 المرجع السابق.

- قاض : رئيسا ؛
- ممثلين اثنين للإدارة ؛
- ممثلين اثنين للشركات .

ويمكن لهذه اللجنة أيضا الإستماع إلى الخبراء وإلى ممثل الشركة صاحبة الطعن .

ب ـ 5 ـ *العقوبات*

تتضمن الضريبة على الشركات عقوبات مختلفة وعديدة لمن يخالف أحكامها[1] نذكر منها مايلي :

ب ـ 5 ـ 1 ـ عند عدم ايداع الشركة التصريح الخاص بوجودها، أو عند إيداعها لها بعد انتهاء ثلاثة أشهر من تاريخ تأسيسها، أو عند إيداعها داخل الأجل المحدد لتصريح غير صحيح، تتحمل الشركة غرامة قدرها ألف درهم ؛

ب ـ 5 ـ 2 ـ عند تقديم الشركة التصريح السنوي المتعلق بالنتيجة الجبائية بعد مرور ثلاثة أشهر من تاريخ سنتها الحسابية، تعتمد العقوبة على حالة الشركة المالية :

- أن تكون الشركة في حالة ربح ، عندئذ تتحمل زيادة بنسبة 15 ٪ من مبلغ الضريبة ؛

- أن تكون الشركة في حالة خسارة ، عندها تدفع :

*أ – الحصة الدنيا للضريبة ؛*

ب – *15 ٪ من هذه الحصة .*

ويشترط ألا يقل مجموع (أ + ب) عن 500 درهم ؛

ب ـ 5 ـ 3 ـ عند عدم دفع قسط الضريبة في أجله المحدد يزداد مبلغ القسط بنسبة 10٪ .

ب ـ 5 ـ 4 ـ عند عدم الإدلاء بتصريح أو تقديم تصريح غير صحيح عن الأجور المدفوعة للغير، تتحمل الشركة غرامة تتراوح بين ألف وخمسة آلاف درهم ؛

ب ـ 5 ـ 5 ـ عند عدم تقديم المستندات الخاصة بالمحاسبة أو عند رفض الإمتثال إلى المراقبة الجبائية ، تدفع الشركة المعنية غرامة قدرها 2000 درهم ويلاحظ أن هذه الغرامة لاتطبق إلا بعد 15 يوما من إعلام الشركة بضرورة احترام التزاماتها القانونية .

1 - انظر الباب العاشر من القانون 86 - 24 المرجع السابق.

وفي حالة استمرار الشركة بعد قيامها بواجباتها المذكورة، توقع عليها غرامة إضافية بمبلغ 100 درهم عن كل يوم من التأخير في حدود عشرة آلاف درهم ، والجدير بالذكر أنه لايجوز للشركة الطعن بهذه الغرامات المذكورة في الفقرة الأخيرة . ويلاحظ أيضا أن لوزير المالية بناء على طلب الشركة ، أن يخفف أو يلغي العقوبات المترتبة عليها وفقا للحالات التي يراها مناسبة .

## 2 - تقدير الضريبة على الشركات

فرضت الضريبة على الشركات لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية، ومعلوم أن الضريبة على الأرباح المهنية فرضت لأول مرة سنة 1941 كمجرد ضريبة مهنية إضافية (الباتانتا الإضافية) ، وانطلاقا من سنة 1945 أصبحت ضريبة حقيقية على أرباح أغلب المهن المربحة الخاضعة للضريبة المهنية (الباتانتا) أو غير الخاضعة لها، لكن النص الذي يقننها وينظمها في عهد الاستقلال هو ظهير 31 دجنبر 1959.

وإذا كان الاصلاح الجبائي يستهدف تأسيس ضريبة عامة على دخل الأشخاص الذاتيين، فمن الطبيعي تعديل الضريبة على الأرباح المهنية نتيجة لذلك، وإحلالها بضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية. لكن هذا الاطار الذي يعتبر شكليا شيئا ماليس هو المهم ، فإصلاح الضريبة على الأرباح المهنية يفرض نفسه لأسباب تتعلق بأسلوب تحديد الوعاء وكذلك بمردوديتها .

وهكذا لايمكن على العموم تجاهل موارد الضريبة على الأرباح المهنية ، فقد شكلت سنة 1985 وحوالي 250 مليار سنتيم[1] ، وهو بطبيعة الحال مبلغ زهيد لكن رغم كون هذا المبلغ زهيد فإنه غير موزع بشكل عادل،

حيث أن هناك حوالي 150 مليار سنتيم لاتؤدى إلا من طرف بعض القطاعات والمقاولات ، منها 80٪ يؤديها مايقل عن 20٪ من الشركات [2].

وتشير بعض الإحصائيات، لوزارة المالية نفسها، إلى مؤشرات أكثر دقة ، حيث أن من بين 8,780 شركة خاضعة للضريبة على الأرباح المهنية سنة 84 - 1985 هناك 4,787 شركة (أي 54,5 ٪ ) تصرح بالعجز ، الشيء الذي يعفيها من أداء الضريبة .

1 - انظر الجداول الإحصائية في الملاحق. لم تشكل الضريبة على الأرباح المهنية سنة 1985 سوى 2.484 مليون درهم أي 39٪ من الضرائب المباشرة و 10,3٪ من مجموع المداخيل الجبائية. انظر إحصائيات الخزينة بوزارة المالية في شتنبر 1986.

2 - انظر استجواب لوزير المالية في جريدة صباح الصحراء بتاريخ 7 يوليوز 1986.

لكن المقلق في الأمر هو كون هذه النسبة من الشركات التي تصرح بالعجز مافتئت تتزايد سنة بعد أخرى، كما يوضح ذلك الجدول التالي :

**نسبة تزايد الشركات التي تصرح بالعجز**

الجدول رقم (22)

| | 1977 | 1982 | 1985 - 84 |
|---|---|---|---|
| أ - عدد الشركات الخاضعة للضريبة على الأرباح المهنية | 4.630 | 7.619 | 8.780 |
| ب - منها الشركات المصرحة بالعجز | 1.796 | 3.557 | 4.787 |
| ج - أ / ب (٪) | 38.8 | 46.7 | 54.5 |

ومن بين الشركات التي صرحت بالربح سنة 84 - 1985 نجد أن 7٪ منها تحقق 81٪ من مجموع كتلة الأرباح الخاضعة للضريبة، وتؤدي 83 ٪ من حصيلة الضريبة على الأرباح المهنية ، بينما 74٪ من الشركات لاتحقق سوى5٪ من الأرباح الخاضعة للضريبة، وتقريبا مثل هذه النسبة من حصيلة الضريبة على الأرباح المهنية [1].

إن اصلاح الضريبة على الأرباح المهنية فرض نفسه إذن قبل كل شيء، لأن وعائها بدأ يعرف نوع من التقلص المتزايد ، في اتجاه التركيز على عدد قليل من المقاولات، بينما نسبة متزايدة من المقاولات المتبقية أصبحت تشكل أغلبية الشركات، بدأت تعرف حالة من الإعفاء من الضريبة بسبب عدم تضريب الأرباح الخاضعة للضريبة المصرح بها .

هناك طبعا الأزمة الاقتصادية التي تتخبط فيها المقاولات الصغرى والمتوسطة أكثر من غيرها، إضافة إلى تعدد مدونات الإستثمار، والتي يمكن أن تفسر في جزء منها هذا التطور[2] ، لكن الميكانيزمات الضريبية لها دور أساسي ان لم نقل دورحاسم، ومعدلات الضريبة ليست وحدها هي التي تكرس سوء قطاع المقاولات في بلادنا، بل نجد أن مختلف القواعد الضريبية تسير في هذا الاتجاه، بحيث أن تشددها أو تساهلها من شأنه التأثير على الوعاء الجبائي لقطاع المقاولات . وفي حالة انتصار التساهل على التشدد يتزايد تقلص الوعاء وتتضاعف مظاهر الغش الضريبي، وتقليص أرباح الشركات يصبح لعبة سهلة .

1 - لوحظ في بداية عقد الستينات أن 72٪ من المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح المهنية لا تؤدي سوى 6٪ من حصيلة الضريبة بينما 28٪ من المكلفين فقط تؤدي 94٪ من مداخيل الضريبة. انظر
- Loze (M), Les finances de l'Etat, Edit la Porte, RABAT 1971 page (306)

2 - EL KTIRI (M) et AKESBI (N), op cite, p : (105)

### أ ـ تمييز القطاع الفلاحي

من المعلوم أنه منذ 1984 أصبحت مجموع المداخيل الفلاحية معفاة من جميع الضرائب وإلى غاية سنة 2020 . فالإعفاءات التي نصت عليها الضريبة على الشركات سنة 1986 لن يكون لها مجال للتطبيق إلا ابتداء من سنة 2020 . لكن قبل الحكم على مدى ملائمة مثل هذا الاجراء يطرح أولا مشكل الانسجام. فلماذا الاعفاء بنسبة 100٪ لفائدة اللحوم أو الخمور ، و 50٪ فقط لصالح الحبوب والنباتات الزيتية والزراعات السكرية والكلئية والقطنية [1] .

على مستوى القطاع الفلاحي نفسه الأكثر امتيازا وفي اطار تربية المواشي ( في اطار الانشغال بالانسجام وبالعدالة) نجد أن هناك تفضيل انتاج اللحوم الحمراء (البقر والغنم) وتجاهل اللحوم البيضاء (الدجاج والبيض) مع كون هذه الأخيرة تعتبر بطبيعة الحال أكثر قابلية لأشباع حاجيات الشرائح الاجتماعية من الأولى التي تصبح انتاجا بذخيا حقيقيا .

بطبيعة الحال هناك الحليب بالنسبة لإنتاج البقر، لكن هناك كذلك البيض بالنسبة لانتاج الدجاج والذي يشكل نوعا غذائيا متكاملا يطالب الاختصاصيون باصرار بتطوير استهلاكه لتحسين ظروف الأمن الغذائي للسكان [2].

رغم هذه الملاحظات السابقة فإنها تبقى بعيدة عن الحقيقة ، مادامت الاعفاءات أو الخصومات لن يكون لها مجال للتطبيق إلا بعد سنة 2020 إلا أن مجرد الاطلاع على الأرباح التي تحققها أقلية من كبار الفلاحين وقياسها بالوضعية المالية المزرية للبلاد يؤكد على أن اعفاء القطاع الفلاحي من الضريبة على الشركات لم تكن أبدا سياسة ذكية .

### ب ـ التساهل في خصم تكاليف الشركات

إن تحديد النتيجة الجبائية تتطلب خصم تكاليف الشركات من الأرباح الخاضعة للضريبة، ولعل ميكانيزمات خصم التكاليف تفتح المجال أمام الشركات للتملص الجبائي من خلال الثغرات التي تطبعها (الاهمال، عدم الدقة الغموض... ) حيث يتم من خلال المحاسبة ، استخلاص فقط النتيجة التي يراد اظهارها .

---

1 - Ibid, p : (108).

2 - Ibid, p : (108 - 109)

وإذا كان من المفروض وضع نصوص تشريعية وتنظيمية متشددة ودقيقة وواضحة للتمكن من محاربة التهرب الجبائي، وتحسين مردودية الضريبة انطلاقا من ضمان توزيع أكثر عدالة للعبء الجبائي بين المكلفين، فإن نصوص الضريبة على الشركات تسجل في هذا الاطار نوعا من التراجع عن النصوص التي كانت سائدة في اطار الضريبة على الأرباح المهنية [1] .

## تطور حصيلة الضريبة على الشركات
(1995 - 1988)

الجدول رقم 23

| السنـــوات | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| - حصيلة الضريبة على الشركات بالمليون درهم | 3.720 | 4.019 | 5.438 | 6.057 | 7.188 | 5.849 | 5.176 | 5.197 |
| - النسبة إلى مجموع الضرائب المباشرة ٪ | 39,4 | 38,7 | 45,3 | 42,9 | 41.0 | 38 | 34 | 32 |
| - النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية ٪ | 9,89 | 9,93 | 13,3 | 13,2 | 13,8 | 11.0 | 9,6 | 9,9 |
| - النسبة إلى مجموع مداخيل الميزانية ٪ | 9,06 | 9,17 | 10,6 | 10,9 | 11,3 | 8,5 | 7,4 | 7,7 |
| - النسبة إلى الناتج الدخلي الإجمالي ٪ | 2,06 | 2,07 | 2,54 | 2,51 | 2,92 | 2,34 | 1,85 | 1,87 |

المصدر : جدول مستمد من الإحصائيات السنوية لمديرية الإحصاء ومن حسابات الخزينة بوزارة المالية

إن المبدأ العام لخصم التكاليف ، الذي تحدده المادة الخامسة من قانون الضريبة على الشركات ، تعتبر أن التكاليف المعنية بالأمر قد وقع الالتزام بها وتحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة، لكن غموض مثل هذه الصياغة التي سبق أن استعملت في الضريبة على الأرباح المهنية، بإمكانه أن يؤدي إلى تفسير معين يتمثل في التمييز بين ماتم انجازه بالنسبة لحاجات النشاط الخاضع للضريبة، وما لم يتم انجازه ، وفي حدود هذا الانجاز .

وفي غياب القواعد الصارمة، والحدود المرسومةبوضوح ، نجد أن الادارة الجبائية تعودت على التشبث بفكرة غامضة تتمثل في عدم المبالغة في التكاليف، لكن ماهو الحد الفاصل بين التكاليف " المعقولة" والتكاليف " المبالغ فيها" .

ورغم مايبدله مفتشو مديرية الضرائب من جهود في مجال مراقبة ميزانيات الشركات، إلا أنهم لازالوا لايتوفرون على الوسائل المادية والبشرية اللازمة للقيام

1 - Ibid, p : (110 - 111)

بمهامهم بشكل جيد، في الوقت الذي تتوفر فيه المقاولات الكبرى على الخصوص على خبراء واقتصاديين في الميدان الجبائي بشكل يجعلها تدافع بشكل فعال عن مواقفها .

لذا فإن المقاولات تجد في قابلية خصم التكاليف العامة وسيلة لوضع كافة أنواع التكاليف منهاحتى بعض المصاريف الشخصية كمصاريف الإيجار ، وتكاليف الصيانة والاصلاح أو الأوتاواة ، وفاتورات التلفون، وحفلات الاستقبال وتكاليف التمثيل والسفريات والمهمات في الخارج والعمولات والمعاملات والخدمات الحقيقية والوهمية والهدايا والهبات والسلع والخدمات الشخصية المشتراة باسم المقاولة ... الخ.

كما أن المقاولات تجد في امكانية خصم تكاليف المستخدمين ، مثل المصاريف التي يستلزمها المستخدمون ، واليد العاملة ، والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بذلك، ومن بينها المساعدة على السكنى ، والتعويضات عن التمثيل ، وغير ذلك من المنافع النقدية أو العينية لمستخدمي الشركة ، مجالا سهلا لكل التجاوزات والممارسات التأجيلية [1] . فأصحاب الشركات تحولوا إلى مأجورين في مقاولتهم الخاصة، وقد استطاع بعض المقاولين الحصول على أجور خيالية وعلاوات هائلة، وكراء فيلات فخمة، والتوفر على العديد من سيارات المصلحة، وتحويل التكاليف المنزلية على حساب المقاولة، واستخدام أفراد عائلاتهم من نساء وأطفال في أعمال وهمية مع استفادة الجميع من خصم من الأرباح الخاضعة للضريبة .

كما أن تساهل القانون في مجال الاندثارات والاحتياطات يعطي حرية كبيرة للمقاولات لتقدير مخصصات هذه الاندثارات والاحتياطات بشكل يجعلها تحصل على خصومات هائلة، لذلك يكون من المفروض تحديد هذه المخصصات بمعايير دقيقة وأكثر موضوعية .

إن مجال خصم التكاليف واسع ويتيح تساهل القانون ويفتح أمام الشركات امكانيات هائلة للتهرب والتملص الجبائيين والتصريح بأرباح وهمية .

### ج ـ محاباة الشركات الكبرى على حساب المقاولات الصغرى والمتوسطة

تظهر هذه المحاباة على الخصوص من خلال تطور العبء الجبائي للشركات والمعدلات الجبائية الخاضعة لها . فقد حاولت بعض الدراسات قياس العبء الجبائي

---

1 - Ibid, p : 113

الواقع على حوالي 7619 شركة مغربية[1] من خلال التفرقة بين الشركات التي تحقق ربحا وتلك التي تتحمل أو تصرح بخسارة .

ج - 1 - *الشركات التي تحقق ربحا*

تطور العبء الضريبي الذي تتحملة 4.062 شركة تحقق ربحا على الشكل التالي :

ج - 1 - 1 - في النظام السابق على الاصلاح ، كانت الشركات تخضع للضريبة على الأرباح المهنية بسعر يتراوح بين 40 ٪ من الأرباح التي تقل عن ربع مليون درهم ، و48٪ من الأرباح التي تفوق ربع مليون درهم ، كما كانت تخضع لواجب التضامن الوطني بسعر 10٪ من مبلغ الضريبة على الأرباح المهنية .

ج - 1 - 2 - تحت ظل مشروع الضريبة على الشركات، اقترحت الحكومة أن يكون السعر نسبيا قدره 50٪ مع الغاء واجب التضامن .

ج - 1 - 3 - عندما قدم المشروع المذكوء أمام اللجنة المالية التابعة لمجلس النواب تم الاتفاق على تخفيض سعر الضريبة إلى 45٪ مع سريان واجب التضامن الوطني حيث يصل العبء الإجمالي إلى 49.5٪ .

ج - 1 - 4 - في سنة 1988 وبموجب القانون المالي لهذه السنة ثم تخفيض معدل الضريبة إلى40٪ مع سريان واجب التضامن الوطني ، حيث يصل العبء الإجمالي الضريبي للشركة إلى 44٪ .

وعند مقارنة الأعباء الضريبة القديمة والجديدة ، يتضح أنها تتجه نحو الانخفاض فيما يخص الشركات، ونحو الارتفاع فيما يتعلق بالأفراد . في حين كان من المفروض أن يحدث العكس لاعتبارات ترتبط بمالية الدولة ولأن الشركات ، على خلاف الأفراد، تتوفر على عدة وسائل وفرص للتملص من أداء الضريبة .

ويكون من المناسب مقارنة الأعباء الضريبية على مختلف الشركات من خلال مايلي :

1 - صباح تعوش، للضرائب المباشرة في المغرب، المرجع السابق ص (125) وما بعدها.

الجدول رقم 24

| الربح الصافي بآلاف الدرهم | العبء الضريبي ٪ | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | قبل الإصلاح | مشروع الإصلاح | تعديل المشروع | تعديل 1988 | تعديل 1993 | تعديل 1994 | تعديل 1996 |
| 100 | 44,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 150 | 44,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 200 | 44,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 250 | 44,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 500 | 47,3 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 665 | 49,5 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 786 | 50,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 850 | 50,2 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 1000 | 50,6 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 1500 | 51,3 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 2000 | 51,7 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |
| 3000 | 52,0 | 50,0 | 49,5 | 44,0 | 41,8 | 39,6 | 38,5 |

انطلاقا من هذا الجدول يمكن إجراء المقارنات التالية[1] :

## 1 – مقارنة النظام السابق بمشروع الاصلاح

*أ – الشركات التي تحصل على ربح يقل عن 786 ألف درهم*

يقترح الاصلاح رفع العبء الضريبي على هذه الشركات. فالشركة الأولى تخضع تحت ظل الضريبة على الأرباح المهنية لعبء قدره 44٪ مقابل 50٪ حسب المشروع. وكذلك الحال بالنسبة للشركة الثانية والثالثة والرابعة . أي بزيادة أربع نقط ، ثم تتجه هذه الزيادة نحو الانخفاض التدريجي كلما زاد ربح الشركة إلى أن تصل إلى الصفر (أي تتعادل الأعباء) بالنسبة للشركات الحاصلة على ربح يساوي 786 ألف درهم .

1 – المرجع السابق، ص (126) وما بعدها.

*ب – الشركات التي تحصل على ربح يفوق 786 ألف درهم*

على عكس الحالة السابقة، يقترح المشروع تخفيف العبء الجبائي على جميع هذه الشركات : ينخفض العبء على الشركات التي تحقق 850 ألف درهم بمقدار 0,2 نقطة، ويزداد الانخفاض إلى 0,6 نقطة في الشركات الحاصلة على مليون درهم إلى أن يصل الانخفاض إلى نقطتين فيما يخص الشركات التي تحصل على أرباح تعادل ثلاثة ملايين درهما . والجدير بالذكر أن أكثر من 140 شركة تصرح بحصولها على أرباح صافية تفوق مليوني درهم في السنة .

بمعنى آخر ، كلما زاد ربح الشركة قلت الضرائب المترتبة عليها في المشروع قياسا بالنظام السابق .

ومن خلال الملاحظتين السابقتين يظهر أن المشروع يترجم النية في زيادة العبء على الشركات الصغيرة وتخفيضه على الشركات الضخمة .

**2 – مقارنة النظام السابق بالأنظمة الجديدة .**

*أ – الشركات التي تقل أرباحها عن 250 ألف درهم :*

أصبح العبء مرتفعا على هذه الشركات في البداية (1986) ، حيث كانت تخضع لسعر 40 ٪ في الضريبة على الأرباح المهنية، يضاف إليه 4 ٪ بسبب واجب التضامن الوطني ، أما البرلمان فجعل السعر الضريبي 45 ٪ فأصبحت الزيادة5,5 نقطة ، فارتفع العبء الضريبي إلى 49,5 ٪ لكن في سنة 1988 ثم تخفيض معدل الضريبة على الشركات إلى 40 ٪ فعاد العبء الضريبي على هذه الفئة من الشركات إلى المستوى الذي كان عليه في إطار الضريبة على الأرباح المهنية أي 44٪ ثم خفض العبء الجبائي من جديد سنة 1993 إلى 41,8 ٪ وهو مايشكل تخفيضا كبيرا على أرباح الشركات الكبرى على الخصوص.

لكن اتجاه الاصلاح الحقيقي لم يؤثر في هذا الاطار إلا على نسبة 10٪ من الشركات الخاضعة للضريبة . فقد أشارت التقارير[18] إلى أن 90 ٪ من الشركات كانت تحت ظل النظام القديم خاضعة لسعر 48٪ أي أنها تحصل على ربح يفوق 250 ألف درهم .

18 - Maroc Busines, N° 26 Octobre 1985

*ب - الشركات التي تتراوح أرباحها بين 250 ألف و 665 ألف درهم .*

ارتفع العبء الضريبي على هذه الشركات أيضا بعد اصلاح 1986، ولكن بصورة أخف مقارنة بالشركات المذكورة في الملاحظة السابقة . لكن بعد تعديل 1988 أصبحت تخضع لنفس العبء الذي تخضع له الفئة السابقة أي 44٪، نفس الشيء وقع سنة 1993و 1994 و 1996حيث انخفض العبء من جديد على التوالي من 4,18٪ إلى 39,6٪ ثم إلى 38,5٪ .

*ج - الشركات التي تفوق أرباحها 665 ألف درهم*

اتجه العبء الضريبي على هذه الشركات نحو الإنخفاض المستمر حيث إنخفض بعد 1986 إلى 49,5 ٪ ثم بعد ذلك إلى 44٪ فإلى 41,8 ٪ ثم إلى 39,6٪ وأخيرا إلى 38,5 ٪ .

وخلاصة القول أن النظام الجديد ابتدأ برفع العبء على الشركات الصغيرة وتخفيفه على الشركات الكبيرة بعد 1986، ثم بعد 1988، حيث انخفض العبء الجبائي على الشركات الكبرى دون الصغرى سنة 1993 و 1994 و1996 ، حيث انخفض العبء على التوالي من 41,8 ٪ إلى 39,6 ٪ إلى 38,5 ٪، الشيء الذي يجعل الاصلاح الجبائي للضريبة على الشركات محابيا للشركات الكبرى، فهو أفضل لها بالمقارنة مع نظام الضريبة على الأرباح المهنية ويدفع هذا الواقع إلى الاعتقاد بأن الإصلاح قد هيئ حسب مزاج الشركات متعدية الجنسية التي تسعى إلى اكتساح مختلف المؤسسات المغربية المخوصصة .

*ج - 2 - الشركات التي تتحمل خسارة*

تتمثل هذه الفئة من الشركات في تلك التي تتحمل فعلا خسارة أو تصرح بها للتهرب من الضريبة . فتعامل الضريبة على الشركات مع 3557 شركة تعرف عجزا تشكل حوالي 46٪ من مجموع الشركات العاملة في المغرب[1] هو على الشكل التالي :

ج - 2 - 1 - كانت الشركة تخضع في النظام السابق إلى واجب التضامن الوطني فقط، وكانت تدفع في السنة 1500 درهم اذا قل دخلها الاجمالي عن مليون درهم، أو 3000 درهم إذا زاد دخلها الاجمالي عن مليون درهم.

1 - المرجع السابق، ص (128) وما بعدها.

ج - 2 -2 - كان المشروع الحكومي يقترح إلغاء واجب التضامن الوطني واحلال حصة دنيا قدرها 1٪ من الدخل الإجمالي .

ج - 2 -3 - لكن اللجنة البرلمانية وافقت على إبقاء واجب التضامن الوطني بالصورة المذكورة اعلاه مع تخفيض الحصة الدنيا لتصبح 0,3٪ و 0,5 ٪ و 0,75 ٪ حسب الدخل الإجمالي للشركة ، بينما تم في سنة 1992 توحيد الحصة الدنيا في 0,50 ٪ كما تقلص هذا الحد على بعض الشركات سنة 1994 إلى 0,25 ٪ .

ويترجم الجدول التالي هذه النقاط المتعلقة بتطور الأعباء الضريبية للشركات في حالة الخسارة (الأعباء٪ ) في اطار مشروع الضريبة على الشركات والتعديلات اللاحقة.

من خلال هذه الأرقام يمكن اجراء المقارنات التالية :

### تطور الأعباء الضريبية في حالة الخسارة

الجدول رقم (25)

| الدخل الإجمالي بالآلاف الدرهم | العبء قبل الإصلاح | العبء في مشروع الإصلاح | العبء بعد تعديل المشروع | العبء بعد تعديل 1992 | العبء بعد تعديل 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| 100 | 1,50 | 1,00 | 1,80 | 0,50 | 0,25 |
| 200 | 0,75 | 1,00 | 1,05 | 0,50 | 0,25 |
| 500 | 0,30 | 1,00 | 0,60 | 0,50 | 0,25 |
| 900 | 0.16 | 1,00 | 0,46 | 0,50 | 0,25 |
| 1500 | 0,20 | 1,00 | 0,70 | 0,50 | 0,25 |
| 2000 | 0,15 | 1,00 | 0,65 | 0,50 | 0,25 |
| 8000 | 0,03 | 1,00 | 0,53 | 0,50 | 0,25 |
| 15.000 | 0,02 | 1,00 | 0,68 | 0,50 | 0,25 |
| 20.000 | 0,01 | 1,00 | 0,51 | 0,50 | 0,25 |

### 1 - النظام السابق والاصلاح المعدل :

يزداد العبء الضريبي على الشركات في الاصلاح الجديد في جميع الحالات ويعود السبب في ذلك إلا أن النظام القديم كان يقتصر على واجب التضامن الوطني، في حين يضيف النظام الجديد إلى هذا الواجب الحصة الدنيا للضريبة .

ولكن ينبغي أن لانبالغ في تلك الزيادة، سواء تعلق الأمر بمالية الشركات أم بمالية الدولة، لأن تخفيف العبء الضريبي الناجم عن السعر يطغى على زيادة العبء

الضريبي الناتج عن الحد الأدنى . أي أن ماتفقده الدولة (170 مليون درهم) من ايرادات بسبب تغيير السعر يفوق ماتحصل عليه نتيجة لرفع الحد الأدنى[1].

## 2 - النظام القديم ومشروع الاصلاح

يزداد العبء الضريبي على جميع الشركات باستثناء عدد قليل جدا منها (الشركات الصغيرة جدا)

## 3 - المشروع وتعديله :

يقود التعديل إلى تخفيف العبء الضريبي على الشركات باستثناء الصغيرة جدا والكبيرة جدا .

## 4 - الشركات تحت ظل تعديل المشروع

يتعين أن نفرق في المقارنات بين الشركات التي تحصل على دخل اجمالي يقل عن مليون درهم من جهة، وتلك التي تحصل على أكثر من مليون وأقل من عشرة ملايين درهم من جهة أخرى وتلك التي تحصل على أكثر من عشرة ملايين درهم من جهة ثالثة . في جميع هذه الحالات يتجه العبء الضريبي نحو الانخفاض كلما زاد دخل الشركة .

## 5 - الشركات تحت ظل تعديل 1996

أدى توحيد الحصة الدنيا في نسبة 0,50 درهم إلى رفع العبء الجبائي على الشركات الصغرى والمتوسطة وتخفيضه على الشركات الكبرى ، غير أن الغاء سقف الحصة الدنيا (150.000 درهم) كان لازما على الأقل حتى يتم ضبط الأرباح الاجمالية للشركات الكبرى التي تعلن عن العجز .

## 6 - الشركات تحت ظل تعديل 1994

خفض الحد الأدنى للضريبة على بعض الشركات المتخصصة في عمليات تهم بعض المنتوجات إلى 0,25 ٪ ، وعلى العموم فإن هذا التعديل يثقل بعبئه على المقاولات الصغرى ويحابي المقاولات الكبرى.

---

1 - المرجع السابق.

## خلاصة التحليل

نستخلص مما جاء في هذا المبحث أن الضريبة على الشركات جاءت لتمييز الأشخاص المعنوية عن الأشخاص الذاتيين، حتى يسهل التعامل مع هذه الكائنات الاقتصادية، التي تراهن عليها استراتيجية التنمية الليبرالية ، فالضريبة على الشركات التي استعادت بعض تدابير الضريبة على الأرباح المهنية أسهبت في تحديد التكاليف القابلة للخصم ، بينما عملت على تقليص اسعار الضريبة وفرض حد أدنى لها .

لكن قواعد الضريبة على الشركات على الخصوص على مستوى التكاليف القابلة للخصم تبين أن هناك تساهلا صارخا ومجالا واسعا للتهرب الجبائي ، أدت إلى تراجعات كبيرة بالمقارنة مع النظام السابق، خصم مزايا عينية للأطر والمسيرين للشركات ، والتكاليف العامة، مكافأة الحسابات الجارية للشركاء، ترحيل العجز ... الخ .

ويظهر أن مظاهر التساهل والتراجع أصبحت مقلقة على مستوى تطبيق معدل نسبي وحيد يتجاهل أهمية الأرباح وحجم الشركات ، ويعمل على تخفيض العبء الجبائي على المقاولات الكبرى على حساب المقاولات الصغرى والمتوسطة، ولعل كل هذه المظاهر ليس من شأنها المساهمة في تنمية قطاع المقاولات ، وانما تكرس الحيف الجبائي ، وتعمق الأزمة الاقتصادية التي تعرفها المقاولات الصغرى والمتوسطة والاتجاه نحو المزيد من تمركز الشركات الكبرى واحتكار السوق .

## ثالثا : الضريبة العامة على الدخل

من الأهداف المعلن عنها عند وضع الضريبة العامة على الدخل والتي أفصحت عنها الوثائق التحضيرية هناك[1] تقليص الاختلالات وإبراز جانب المساواة في توزيع العبء الجبائي، سيما وأن نظام الضرائب النوعية يفتقر إلى الانسجام فيما يتعلق بطرق وكيفيات تحديد أساس الضريبة، خصوصا بالنسبة لأسعار الضريبة وتصاعديتها والإسقاطات من أجل التحملات العائلية .

لقد كانت تصريحات السلطات الجبائية تندرج في نطاق التوفيق بين مطلبين أساسيين هما العدالة والمردودية دون الزيادة في الضغط الجبائي على المستوى الفردي، مع العمل على توسيع الوعاء الضريبي لرفع مداخيل الدولة من أجل مواجهة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية[2] .

1 - عرض وزير المالية لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية عند مناقشة مشروع الضريبة العامة على الدخل في مجلس النواب، أنظر تقرير لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية 1989.

2 - المرجع السابق.

وإذا كانت هذه هي أهداف المسؤولين من ادخال الضريبة العامة على الدخل[1] فهل هناك فعلا تطابق بين الأهداف المعلنة والقانون المطبق ؟ لن نستطيع إصدار حكم قبل دراسة المكونات الرئيسية لهذه الضريبة وتقديرها ، لذلك سنقسم هذا المحور إلى التدابير العامة للضريبة العامة على الدخل (1) والتدابير المتعلقة بالمصادر الاقتصادية للضريبة العامة على الدخل (2).

(1) - التدابير العامة للضريبة العامة على الدخل

(2) - لتدابير المتعلقة بالمصادر الاقتصادية للضريبة العامة على الدخل

## 1 - التدابير العامة للضريبة العامة على الدخل

من المتغيرات الأساسية التي جاءت بها الضريبة الجديدة أن وعائها أصبح يضم خمسة مصادر اقتصادية للضريبة على الدخل، وهي كل من المداخيل الفلاحية والعقارية (الكرائية) ، والمهنية والقيم المنقولة ، والرواتب والأجور ، وهذا يعني أن الضريبة العامة على الدخل حلت محل الضرائب النوعية القديمة التالية :

- الضريبة الفلاحية ؛
- الضريبة الحضرية ؛
- الضريبة على الأرباح المهنية ؛
- احتياط الاستثمار ؛
- الضريبة على محصولات الأسهم ؛
- الضريبة على المرتبات والأجور ؛
- الضرائب التكميلية كالمساهمة التكميلية وواجب التضامن الوطني.

لكن ثلاث أنواع من هذه الضرائب لازالت قائمة ولو في نطاق ضيق ، وهي كل من واجب التضامن الوطني والضريبة الحضرية والضريبة على محصولات الأسهم، كما تم إضافة الضريبة على الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت سنة 1994 والضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع الأسهم وحصص المشاركة سنة 1996 .

يتمثل الشخص الضريبي في الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في المغرب ، حيث تخضع مجموع مداخيلهم للضريبة العامة على الدخل ، سواء كان منشؤها مغربيا أو

---

1 - الظهير الشريف رقم 1.89.116 صادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نونبر 1989 المتعلق بتنفيذ القانون رقم 89 - 17 تحدث بموجبه ضريبة عامة الدخل.

أجنبيا [1] ، أما الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين عادة في المغرب فتخضع فقط للضريبة العامة على الدخل مداخيلهم ذات المنشأ المغربي .

ويتكون الوعاء الجبائي من صافي الدخل أو المداخيل التي يشملها واحد أو أكثر من أنواع المصادر الاقتصادية للضريبة[2] ، وإذا كانت الضريبة العامة على الدخل تفرض سنويا على المداخيل المحصل عليها خلال السنة السابقة ، فإن الأجور والمداخيل المماثلة تخضع للضريبة خلال سنة الحصول عليها .

ويتضمن قانون الضريبة العامة على الدخل ثلاث أساليب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي كل من نظام النتيجة الصافية الحقيقية[3] ، ونظام التقدير الجزافي الإتفاقي[4]، ونظام النتيجة الصافية المبسطة[5] . وقد جاء هذا الأسلوب الأخير كنظام وسط بين طريقتي النتيجة الصافية الحقيقية، والتقدير الجزافي ، حيث يوضع في متناول الملزمين الصغار والمتوسطين ، مراعاة لخصوصياتهم وامكانياتهم التي لاتمكن من فرض محاسبة مدققة عليهم .

أما الأسلوب الجزافي فيقوم على ضرب رقم أعمال المكلف الخاضع للضريبة في نسبة جزافية (معامل) محددة من قبل الادراة الجبائية بالنسبة لكل مهنة على حدة، إلا أنه يشكل اتفاق بين هذه الادارة والملزمين من خلال المنظمات المهنية (نقابات ، مجالس ، غرف مهنية... ) التي تمثلهم .

وفي اطار توحيد الاجراءات الضريبية تمت الاستعاضة عن التصاريح بالنسبة للملزمين الذين يقتصر دخلهم على أجور يحصلون عليها من مشغل وحيد، وللملزمين الذين لايتوفرون إلا على دخول زراعية فقط ناتجة عن مستغلة زراعية وحيدة والخاضعين للضريبة وفق النظام الجزافي .

كما اعتمدت الضريبة العامة على الدخل مبدأ " ارجاع الضريبة" [6]، كنتيجة منطقية لتطبيق قاعدة الحجز عند المنبع لأحد أصناف الدخول ، الذي يحصل عليها الخاضع للضريبة على الدخل ويترتب ذلك كلما تجاوز مجموع المبالغ التي قام بحجزها عند المنبع رب العمل أو المدين بالإيراد مبلغ الضريبة المستحقة على مجموع الدخل

---

1 - المادة(2) من القانون رقم 89 - 17 المرجع السابق.
2 - المادة(6) من القانون رقم 89 - 17 المرجع السابق.
3 - المادة(13) من القانون المشار إليه أعلاه
4 - المادة(20) من نفس القانون المشار إليه.
5 - المادة(23) من نفس القانون المشار إليه.
6 - المادة(104) من القانون المشار إليه أعلاه.

السنوي الخاضع للضريبة . ويتم ارجاع المبلغ الزائد بشكل تلقائي قبل نهاية السنة التي يدلى خلالها الملزم بالإقرار .

### أ ـ اسعار الضريبة العامة على الدخل

على مستوى الأسعار الضريبية استطاعت الضريبة العامة على الدخل أن تدمج جميع الجداول السابقة في الضرائب النوعية في جدول تصاعدي وحيد يتصاعد حسب أهمية كل شريحة دخل على حدة ، غير أن هذا الجدول التصاعدي عرف منذ سنة 1990 تاريخ دخول الضريبة حيز التنفيذ ثلاث تعديلات ، وفيما يلي الجدول الأصلي للضريبة العامة على الدخل حسب المادة (94) من القانون رقم 89 - 18 المحدث للضريبة :

- 0 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 0 درهم إلى 12.000 درهم ؛
- 14 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 12.001 درهم إلى 24.000 درهم ؛
- 22 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 24.000 درهم إلى36.000 درهم؛
- 36 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 36.000 درهم إلى 60.000 درهم ؛
- 44 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 60.000 درهم إلى 90.000 درهم؛
- 46 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 90.000 درهم إلى 120.000 درهم؛
- 48 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 120.000 درهم إلى 200.000 درهم ؛
- 52 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 200.001 فما فوق .

**تعديل 1994 لأسعار الضريبة العامة على الدخل**

بمقتضى القانون المالي لسنة 1994 تم رفع الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة العامة على الدخل من 12.000 درهم إلى 15.000 درهم بينما تم إلغاء المعدل الأعلى للضريبة 52 ٪ ، وقد أصبح جدول الضريبة العامة على الدخل بمقتضى هذا التعديل الأخير على الشكل التالي :

- 0 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 0 درهم إلى 15.000درهم ؛
- 14٪ لشريحة الدخل الممتدة من 15.000 درهم إلى 24. 000 درهم ؛
- 22 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 24. 000 درهم إلى 36. 000 درهم؛
- 36 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 36. 000 درهم إلى 60. 000 ؛
- 44٪ لشريحة الدخل الممتدة من 60. 000 درهم إلى 90. 000 درهم ؛

- 46 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 90.000 درهم إلى 120.000 درهم ؛
- 48 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 120.000 درهم ومايزيد على ذلك .

**تعديل 1994 لأسعار الضريبة العامة على الدخل**

بمقتضى القانون المالي لسنة 1994 تم رفع الحد الأدني غير الخاضع للضريبة العامة على الدخل من 15.000 درهم إلى 18.000 درهم بينما تم الغاء معدل 48 ٪ حيث أصبح جدول الضريبة العامة على الدخل بمقتضى هذا التعديل الأخير على الشكل التالي :

- 0 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 0 إلى 18.000 درهم ؛
- 14 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 18.000 إلى 24.000 درهم ؛
- 22 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 24.000 درهم إلى 36.000 درهم ؛
- 36 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 36.000 درهم إلى 60.000 درهم ؛
- 44 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 60.000 درهم إلى 90.000 درهم
- 46 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 90.000 درهم فما فوق .

**تعديل 1996 لأسعار الضريبة العامة على الدخل**

عرفت أسعار الضريبة العامة على الدخل مرة أخرى تعديلا بمقتضى القانون المالي الانتقالي عن الفترة الممتدة من فاتح يناير إلى 30 يونيو 1996 ، حيث أنه بالإضافة إلى حذف السعر الأعلى للضريبة وهو 46 ٪ ، تم حذف نقطة واحدة من كل معدل مفروض على شرائح الدخل. وقد أصبح جدول الضريبة العامة على الدخل بمقتضى هذا التعديل على الشكل التالي :

- 0 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 0 إلى 18.000 درهم ؛
- 13 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 18.000 إلى 24.000 درهم ؛
- 21 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 24.000 إلى 36.000 درهم ؛
- 35 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 36.000 إلى 24.000 درهم ؛
- 44 ٪ لشريحة الدخل الممتدة من 60.000 درهم فما فوق .

إضافة إلى الجدول التصاعدي السابق هناك ثلاث معدلات نسبية خاصة، فغير المقيمين في المغرب يخضعون لمعدل نسبي ابرائي بنسبة 10٪ من مجموع المداخيل الإجمالية المحصلة في المغرب ، كما أن الأشخاص الذين ليسوا من مستخدمي رب

العمل الدائمين فيخضعوت لمعدلين اثنين حسب نوع الأشخاص بنسبة 30٪ وبنسبة 17٪ من مبلغ المكافآت والتعويضات المدفوعة إليهم ، سواء كانت هذه المكافآت والتعويضات طارئة أو غير طارئة ، وأخيرا فإن المعلمين الذين ليسوا من المستخدمين الدائمين لمؤسسات التعليم أو التأهيل المهني الخاصة أو العامة ، وكذلك فيما يخص العوائد المدفوعة إلى اشخاص مقيمين في مقابل السماح باستعمال أو منح حق استعمال حقوق المؤلف في مصنفات ادبية أو فنية أو علمية [1] ، فيخضعون بالنسبة للمكافآت والتعويضات التي يتقاضونها من هذه المؤسسات لمعدل بنسبة 17 ٪ .

إن مناقشة أسعار الضريبة العامة على الدخل عرفت جدالا حادا داخل مجلس النواب ، فقد انتقد نواب الأغلبية البرلمانية المعدلات العليا لمشروع القانون الضريبي حيث كانت هذه المعدلات تتصاعد من 14 ٪ بالنسبة للشريحة الأولى التي تتراوح ما بين 8.400 درهم و 21.000 دوهم إلى 64٪ بالنسبة لشريحة الدخل التي تفوق 350.000 درهم وقد كان أساس هذا الانتقاد هو كون هذه المعدلات العليا ستعاقب استخدام الكفاءات، وتدفع المكلفين إلى العمل 7 أشهر للدولة و 5 أشهر فقط لأسرهم[2] إضافة إلى الدفع إلى هجرة الأدمغة

وقد تم تخفيض المعدلات العليا من 64 ٪ إلى 52٪ [3] وتقلصت شرائح الدخل من عشرة شرائح إلى سبعة واستقرت الشريحة العليا في 200.000 درهم بدل 350.000 درهم ، كما تراجعت الشريحة العليا مرة أخرى سنة 1993 وسنة 1994 لتنتقل إلى 120.000 درهم سنة 1993 وتخضع لمعدل 48 ٪ ثم إلى 90.000 درهم سنة 1994 وتخضع لمعدل ضريبي ادنى هو 46 ٪ ، وأخيرا تستقر هذه الشريحة في مبلغ 60.000 درهم وتخضع لمعدل ضريبي قدره 44٪ .

وإذا ماأردنا ابداء ملاحظات حول أسعار الضريبة العامة على الدخل وبدأنا على الخصوص من الحد الأدنى الخاضع للضريبة والذي يبدأ عند شريحة الدخل المتراوحة مابين 18.000 درهم و 24.000 درهم ، فسنجد أن هذا الحد لايتطابق مع الحد

1 - تقرر تطبيق سعر 17٪ فقط على عوائد حقوق التأليف الأدبي أو الفني أو العلمي مع الإبراء من الضريبة العامة على الدخل بمقتضى القانون المالي لسنة 1994.

2 - تقرير لجنة المالية والتخطيط، المرجع السابق ص (43).

3 - تم إلغاء معدل 52٪ و 48٪ و 46٪ بمقتضى القوانين المالية لسنوات 93 و 94 و 1996، حيث أصبح معدل 44٪ حاليا هو المعدل الأعلى. وبذلك تتأكد إرادة تركيز الضغط الجبائي على ذوي الدخول الدنيا والمتوسطة ومحاباة ذوي الدخول العليا، وهي نفس الأهداف ذات الطابع العالمي المفروضة في إطار سياسات التقويم الهيكلي من طرف البنك العالمي.

الأدنى للمعيشة أو مايسميه البعض بعتبة الفقر المطلق[1] فانطلاقا من دراسة منجزة سنة 1978 من طرف لجنة البنك الدولي حول عتبة "الفقر المطلق " في المغرب ، ثم وضعه سنة 1983 ، حيث حدده في 13.242 درهم بالنسبة لأسرة مكونة من خمسة أفراد يعيشون في الوسط الحضري[2] . وبناء على تحيين هذا المبلغ أخذا بعين الاعتبار تكلفة المعيشة فإن هذا المبلغ سيرتفع سنة 1989 إلى 18.845 درهم وسنة 1992 إلى 20.200 درهم وسنة 1996 إلى 23.105 درهم . وهكذا فإن هذا المبلغ المحدد لعتبة الفقر المطلق يفوق بنسبة 29 ٪ الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة العامة على الدخل.

إضافة إلى ماسبق ، وحسب تقرير حول التنمية في العالم سنة 1988 للبنك العالمي والذي أثار قضية الإصلاح الجبائي ، ورأى أن الحد الأدنى للضريبة يجب تحديده بشكل يعفى جميع الذين يبلغ دخلهم ثلاث مرات الناتج الداخلي الإجمالي الفردي[3] فتطبيق هذه التوصية في المغرب ، تتطلب ضرورة زيادة الحد الأدنى الخاضعة للضريبة الحالي إلى حوالي 23.600 درهم ، في حين استقر الحد القانوني المعفى من الضريبة سنة 1994 في 18.000 درهم فقط وهو مبلغ بعيد عن اشباع الحاجات الأساسية للمواطن .

وحسب احصائيات متعلقة بسنة 1986 و 1987 يمكن ملاحظة[4] أن 21٪ من الأجور المحصلة توجد بين 12.000 و 18.000 درهم في السنة أو تمثل27 ٪ من الكتلة الاجرية الاجمالية، وهو ما يؤكد بأن الشرائح الدنيا من الدخل تركز الكثير من المكلفين ذوي الدخول المتواضعة، فعدم قدرة الدولة على تحقيق عدالة جبائية أحسن أصبح ثقيلا بالعواقب في سياق أزمة مالية عامة غير مقبولة .

إن المعدلات المطبقة على الشرائح الدنيا تظهر مرتفعة ، إضافة إلى أنها تتصاعد بشكل قوي من شريحة إلى أخرى، واضعة بذلك تصاعدية قياسية ، فالشريحة الأولى تبدأ من 13 ٪ بالنسبة للمداخيل المتراوحة مابين 18.000 درهم و 24000 درهم ،ثم ابتداء من الشريحة الثانية ( 24.001 - 36.000 ) يرتفع المعدل بـ ثمانية نقط ليصل

1- AKESBI (N), L'Impôt Général sur le revenu : Un impôt en mal de revenus ? in Revue Marocaine de Droit et d'Economie du Développement, n° 24, 1991,p : (182) et suivant

2- Maroc, Rapport sur le développement économique et social "Annexe" pauvreté absolue, Banque Mondiale, Washington, oct 1979, pour la mise à jour, cf.
- الاتحاد الاشتراكي،8 و 9 يناير 1984.

3- Rapport sur le développement dans le monde, 1988, Banque Mondiale, Washington D.e, 1988, p : (113)

4- AKESBI (N), op cit , p : (185).

إلى 21 ٪ ، وفي الشريحة الثالثة (36.001 – 60.000 درهم)، يتزايد المعدل مرة أخرى بـ 14 نقطة حيث يصل إلى 35 ٪ ، ثم يتزايد بـ 9 نقط، لكي يفرض معدل 44٪ فقط على الشرائح العليا، وهنا يظهر أن تركيز الضغط الجبائي على ذوي الدخول الصغيرة والمتوسطة والتي تشكل فئات عريضة من المجتمع له هدف مالي محض متغاضيا عن كل هدف اجتماعي أو اقتصادي.

فجميع المداخيل الضعيفة والمتوسطة تخضع لتصاعد حاد في معدلات الضريبة العامة على الدخل، حيث لم تكن الشريحة المتراوحة مابين (12.001 و 21.000 درهم) تخضع في النظام السابق سوى لـ 11٪ و 12٪ كما أن زيادة المعدلات يعتبر قويا جدا على مستوى الشريحة المتراوحة مابين (24.001 و 36.000 درهم ) 21 ٪ بدلا من 17.5٪ و20٪ على التوالي في النظام السابق ، نفس الشيء على مستوى الشريحة المتراوحة مابين ( 36.001 و 60.000 درهم ) 35 ٪ بدلا من 30 ٪ في النظام السابق[1] أما بالنسبة للمداخيل الكرائية فإن المعدلات في الضريبة العامة على الدخل لاتصبح أعلى من سابقاتها إلا انطلاق من الشريحة الثالثة(36٪بدلا من 28٪) .

إن الشرائح الأولى من الدخل الخاضع للضريبة العامة تركز حوالي 70٪ من المأجورين وتقريبا نفس النسبة من المادة الضريبية ، وهنا تظهر نية استخلاص الموارد المالية اللازمة للدولة من المداخيل الضعيفة والمتوسطة أكثر من السعي إلى انجاز نوع من المساواة أمام الضريبة، أو بواسطة الضريبة بين المداخيل العليا والمداخيل الدنيا.

وتظهر هذه الحقيقة واضحة عندما نعلم أن جميع المعدلات العليا قد انخفضت أثناء مناقشة مشروع قانون الضريبة العامة على الدخل. فبدلا من 64٪ تراجع المعدل الأقصى إلى 52 ٪ بالنسبة للمداخيل التي تفوق 200.000 درهم ، وقد احتفض سنة 1996 بمعدل 44 ٪ فقط كمعدل أقصى يفرض على المداخيل التي تتجاوز 60.000 درهم ، حيث أنه مقابل تكريس العبء الجبائي على ذوي المداخيل الضعيفة والمتوسطة، يستفيد اصحاب المداخيل والثروات الضخمة من محاباة جبائية واضحة من خلال الغاء الأسعار السابقة وهي على التوالي 52٪ 48٪ و 46 ٪ .

وهكذا فإن المستفيد من المداخيل الإجمالية العليا والمبالغ التي تفوق حاليا 60.000 درهم يستطيع التهرب بسهولة من الخضوع للسعر الضريبي الأعلى وهو

---

1 - أنظر تقرير لجنة المالية والتخطيط حول مشروع الضريبة العامة على الدخل ص (42 - 43) : «التصاعد في الدرجات الأولى من سلم الجدول يتم بسرعة كبيرة من 14 إلى 21٪ تعني 7 نقط، ومن 21٪ إلى 36٪ يعني 15 نقطة دفعة واحدة، في حين أن التصاعد في الدرجات العليا من سلم الجدول بطيء 44، 46، 48...وهذا التصاعد ضد الصغار والمتوسطين».

(44 ٪ حاليا ) حيث يمكنه أن يخضع فقط لمعدل ضعيف إذا ما استغل جيدا الإمكانيات المتاحة له، كالهبات التي تعتبر قابلة للاسقاط بدون حدود ، وكذلك امكانيات الاسقاط التي يمكن انجازها على الضريبة نفسها من خلال التأمين على الحياة، والأرباح والمشتريات من أسهم البورصة ... الخ

إن هذه الإمكانيات المتاحة للتهرب لاتتوفر لدى ذوي المداخيل المتواضعة والمتوسطة.

## تطور حصيلة الضريبة العامة على الدخل

1995 - 1990

الجدول رقم 26

| السنوات | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة العامة على الدخل بالمليون درهم | 3.457 | 5.281 | 6.642 | 6.999 | 7.277 | 7.733 |
| النسبة إلى مجموع مداخيل الضرائب المباشرة (٪) | 24,91 | 39,11 | 39,79 | 45 | 47 | 47 |
| النسبة إلى مجموع المداخيل الجبائية (٪) | 8,49 | 11,5 | 12,7 | 13,2 | 13,5 | 14,8 |
| النسبة إلى مداخيل الميزانية (٪) | 6,78 | 9,50 | 10,4 | 10,2 | 10,4 | 11,4 |
| النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي (٪) | 1,61 | 2,19 | 2,70 | 2,80 | 2,60 | 2,79 |

المصدر : جدول مستمد من الإحصائيات السنوية لمديرية الإحصاء ومن حسابات الخزينة

### ب - الإسقاطات

فيما يخص الاجراءات الجديدة المتعلقة بالخصم من الضريبة العامة على الدخل ، أقر القانون الجديد إسقاطات لأجل الأعباء العائلية وتخفيضات ذات طابع اقتصادي ، فالقانون الجبائي يخول على مستوى الأعباء العائلية تخفيضا قدره 180 درهم سنويا ، عن كل شخص تحت كفالة الملزم، مع اقرار حد أقصى للتخفيضات السنوية في 1.080 درهم[1] ، كما تم الرفع من الدخل الاجمالي السنوي الأقصى بالنسبة لكل شخص تحت الكفالة من 1,200 درهم إلى 6000 درهم[2] .

1 - المادة (95) القانون رقم 89-17، المشار إليه أعلاه.
2 - تقرير لجنة المالية والتخطيط، المرجع السابق ص (15).

أما على المستوى الاقتصادي، فقد تقرر أن ينتفع الخاضعون للضريبة بخصم مبلغ من الضريبة يساوي 10٪ من مبلغ الأقساط المتعلقة بالعقود الفردية للتأمين على الحياة في حدود قسط سنوي قدره 3.500 درهم[1] ، والربائح المقبوضة برسم الأسهم المسعرة بالبوصة المغربية للقيم ، وفي حدود قيمة منقولة قدرها 5000 درهم في السنة ، ثم صافي مبلغ الأسهم المشتراة والمسعرة بالبورصة في حدود مبلغ استثمار قدره 16.500 درهم في السنة .

ويظهر أن نظام الإسقاطات الجديد يتجاوز ماكان معروفا في نظام الضرائب النوعية، حيث كان الإسقاط الرئيسي المطبق غير متساوي وغير منسجم ، فالمكلف ذو الدخل المهني يمكنه أن يسقط من قاعدة الضريبة 1000 درهم عن كل طفل في حدود ثلاثة أطفال ، أما المأجور فله الحق في اسقاط 2400 درهم عن الزوجة التي لادخل لها، و 1200 درهم عن كل طفل بدون حدود، أما بالنسبة لصاحب الدخل الكرائي فيمكنه أن يسقط من الضريبة الحضرية 180 درهم عن الزوج الذي لايتعدى دخله السنوي الحد الأدنى للاعفاء (أي 3.000درهم ) ، و 180 درهم عن كل طفل تحت الكفالة في حدود أربعة أطفال .

إن أسلوب الإسقاط المطبق على الدخل يعتبر تراجعيا ، فهو يقلص في المقام الأول من الشريحة الأكثر ارتفاعا من الدخل ، تلك الشريحة التي لاتخضع عادة لمعدل ضريبي مرتفع ، فالضرائب غير المدفوعة نتيجة لذلك تصبح مهمة، ولعل أهم الاسقاطات هي تلك المتعلقة بالهبات وبالفوائد على قروض السكن .

فالهبات المخولة ، بشكل نقدي أو عيني إلى عدد من المؤسسات والمنظمات المعترف بها يمكن اسقاطها من الدخل الضريبي ، بينما لاتخضع لأي تحديد خاص (نسبي أو مطلق) ربما لتفادي التعسفات أو " الاختلاسات" التي يمكنها أن تحدث في هذا المجال.

أما فوائد الاقتراضات المخصصة للحصول على السكن الرئيسي والتي يتم اسقاطها في حدود 10٪ من الدخل الخاضع للضريبة فيقتصر فقط على ذوي المرتبات والأجور، ويشمل هذا الاسقاط فوائد القرض فقط، كما يبقى محدودا في المساكن الاقتصادية، وحتى في اطار هذا الاسقاط الضيق يمكن التساءل لماذا لايستفيد المكلفون غير المأجورين من الحصول على إسقاط لأجل اقتناء المساكن الاقتصادية ؟

---

1 - المادة (99) من القانون رقم 89 - 17، المرجع السابق.

إن إسقاط 180 درهم لأجل الأعباء العائلية عن كل شخص تحت الكفالة والمحدد في سقف مبلغه 1080 درهم يؤدي إلى تحديد العائلة الجبائية في زوجتين وخمسة أطفال ، لكن هذا الاجراء يبقى بعيدا عن الواقع مادامت العائلة في المغرب تتكون بالإضافة إلى الزوج والأطفال في الغالب من بقية العائلة تحت الكفالة، والتي تتشكل من الولدين[1] والإخوة والأخوات الصغار ، كما يمكن إضافة الأخوال والأعمام وأولاد الأعمام ، ولعل هذه الظاهرة ناتجة عن التقاليد العريقة، والبطالة، والهجرة القروية وأزمة السكن ، وغياب مظاهر الاحتياط الاجتماعي ، فالتكافل الاجتماعي في المغرب هو الذي حافظ على الاستقرار الاجتماعي لمدة طويلة، فإذا ما تكرس تجاهل هذه الحقيقة فمن شأن ذلك تهديد السلم الاجتماعي .

ولأخذ هذه الحقيقة الاجتماعية بعين الاعتبار ، هناك فكرة تحاول أن تشق طريقها نحو التطبق منذ مدة طويلة، تتمثل في توسيع مجال الأشخاص تحت الكفالة، وتفتح الحق في الاسقاط عن الآباء الذين ليست لهم مداخيل للحفاظ على بقائهم .

أما بالنسبة لمبلغ الإسقاط المحدد في 180 درهم، والذي تقرر سنة 1987في اطار الضريبة الحضرية ، والذي لم يعاد تقديره منذ ذلك الحين ، فقد حاول بعض النواب بدون جدوى داخل مجلس النواب المطالبة بالزيادة في هذا المبلغ على أساس كون الأعباء العائلية تزايدت بشكل هائل[2] ، إضافة إلى أن ارتفاع التكاليف إمتد إلى السلع والخدمات التي كانت تدعمها الدولة في السابق والتي تخلت عنها في ظل سياسة التقويم الهيكلي كما هو الشأن بالنسبة لتعليم ، والصحة والثقافة والمواد الغذائية الأساسية ... الخ .

إن الحد الأدنى لتغطية تكاليف بقاء الإنسان المغربي يتطلب عدم فرض الضريبة على أداءات الضمان الاجتماعي والإعانات العائلية ، وإسقاط الإعانات الاجتماعية وأنظمة التأمين على المرض، فكل هذه الجوانب من شأنها أن تعمل على صيانة الرأسمال البشري والتي يجب أن تمس حتى نفقات السكن انطلاقا من مستوى معين، والراحة في خدها الأدنى .

إن انخراطات الضمان الاجتماعي والمعاشات لاتكون قابلة للاسقاط إلا بالنسبة للمأجورين ، أما بالنسبة للتكاليف البشرية الأخرى فقد تم تجاهلها ، أو تم اخضاعها

1 - أنظر تقرير لجنة المالية والتخطيط المرجع السابق ص (45) : «يجب أخذ الواقع المغربي مأخذ الجد لأن الكثير من الأشخاص، بالإضافة إلى إعالتهم لأبنائهم يعولون أيضا آبائهم كما أن الشريعة الإسلامية تحتم القيام بهذا الواجب إذا كان الأبوين لا يملكان شيئا. وبالإضافة إلى الأبوين يجب إضافة كل شخص من العائلة يتكفل الملزم بنفقاته لأنه في واقع الأمر يخفف العبء على الدولة».

2 - أنظر تقرير لجنة المالية والتخطيط ، المرجع السابق.

لمساهمة رمزية ضعيفة من طرف الدولة ، في حين نجد أن الدول المتقدمة تعرف تزايدا في مظاهر العناية الاجتماعية وتغطية التكاليف البشرية بنسب تصل في بعض الأحيان إلى 100٪ .

وإذا انتقلنا إلى الإسقاطات ذات الطابع الاقتصادي فنجدها تستهدف على العموم انعاش التنمية الاقتصادية عن طريق تحفيز الادخار والاستثمار على الخصوص . فبعض هذه الاسقاطات تسعى على الخصوص إلى تحفيز بعض الأشكال الخاصة للإدخار (التأمين على الحياة ، البورصة ، المعاشات الأجنبية ) .

إن هذه الاسقاطات ليست جديدة ، ولكنها كانت موجودة في اطار المساهمة التكميلية ، والضريبة على المرتبات والأجور ، فنص الضريبة العامة على الدخل في هذا المجال (الفصل 99) لم يبتدع كثيرا، ولكنه اقتصر على استعادة الاجراءات التي كانت موجودة من قبل .

وعليه فإن المكلفين استفادوا من اسقاطات ضريبة تساوي 10٪ من مبلغ علاوات الاتفاقيات الفردية للتأمين على الحياة ، في حدود 350 درهم، نظرا لأن العلاوات تحدد في سقف 3.500 درهم في السنة. والأرباح المحصلة من الأسهم في البورصة في حدود 500 درهم ، يمكن لهذه الأرباح أن تصل إلى 5.000 درهم . والمشتريات الصافية في البورصة في حدود 1.650 درهم ، ويمكن للمشتريات أن تصل إلى 16.500 درهم. وأخيرا لتشجيع مصدر الدخل الخارجي الذي يظهر واعدا، فإن قانون المالية لسنة 1989 جاء لتخويل الأشخاص القاطنين في المغرب والحاصلين على معاشات التقاعد القادمة من الخارج، تخفيضا بنسبة 80٪ من مبلغ الضريبة على المرتبات والأجور ، ومن مساهمة التضامن الوطني ، ومن المساهمة التكميلية . ولبلوغ نفس الهدف استعادت الضريبة العامة على الدخل هذا الإجراء .

وإذا كان من المبكر تقدير مدى فعالية هذا الإجراء الأخير ، فإن مما يؤسف له هو ملاحظة ذلك التمييز الذي ادخل بين كل من المعاشات المحصلة في المغرب والمعاشات ذات المصدر الخارجي (فالأولى لها الحق في إسقاط نسبة 25٪، التي تم رفعها سنة 1994 بمقتضى القانون المالي إلى 35 ٪ ، مقابل 80٪ بالنسبة للثانية ) . إضافة إلى أن "مشكل المعاشات" في المغرب يضل قائما على الرغم من التحسن النسبي الذي طرأ على نظام معاشات موظفي الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ، فالمعاشات في المغرب تظل على العموم غير كافية ، إضافة إلى أنها في الغالب زهيدة .

أما الاجراءات المتعلقة بالتأمين على الحياة والتوظيف في البورصة فقد كانت قائمة منذ 1983 في اطار المساهمة التكميلية، على الرغم من أن هذه التجربة لم تكن مقنعة حسب رأي الاختصاصيين والبورصيين والجبائيين، لكن علاوة على الشك في فعاليتها فإنها تتجه في الواقع إلى أن لاتعمل إلا لصالح فئة من المكلفين الميسورين[1]، والتي تضاف إلى المزايا الجبائية المتعددة الممنوحة لهم .

إن الفصل (99) من قانون الضريبة العامة على الدخل لايحدد بشكل واضح مايمكن اعتباره ادخارا. فإذا كان يعني بالشراء الصافي للأسهم هو فائض المشتريات من التحويلات المنجزة خلال نفس السنة فنجده من جهة أخرى لا يهتم بالشكل الذي تمول به المشتريات المعنية بالأمر . حيث يؤدي إلى الاغتراف من المحفظة الخاصة على أساس الاقتراض ، أو بيع السندات مثلا، ومن السيولة المتوفرة بهذه الصورة يتم شراء الأسهم في البورصة ، فهل من شأن ذلك أن يزيد في الادخار ؟ بطبيعة الحال لايعقل ذلك ! فما يتم تمييزه جبائيا هنا ليس هو الادخار ولكنها المضاربة ، أو في أحسن الأحوال تسيير سريع للمحفظة .

هناك أسلوب أنجع لتشجيع الإدخار يتمقل في تفضيل الادخار التقاعد ، في مجتمع أصبحت فيه هذه القضية تشكل مصدرا للقلق المتزايد . لكن النظام المعتمد من طرف الضريبة العامة على الدخل يعتبر غريبا ، فالحق في التقاعد يظهر من الناحية الجبائية بأنه من حق المأجورين فقط ، كما لو أن باقي الفئات من المكلفين لايمكنها التطلع إليه ، فالمأجورين فقط هم الذين يستفيدون من حق اسقاط انخراطات التقاعد من مداخيلهم الخاضعة للضريبة. لكن في المقابل يحرم هؤلاء من الحق في اسقاط اقتطاعات المعاشات التكميلية التي تبقى خاضعة للضريبة .

## 2 - التدابير المتعلقة بالمصادر الاقتصادية للضريبة العامة على الدخل

إذا كان تأسيس الضريبة العامة على الدخل يشهد على ارادة التحديث والمرونة واصلاح الجباية المباشرة من خلال وضع جدول ضريبي تصاعدي يوفق بين العدالة والمردودية ، ويوحد في المعاملة بين جميع المصادر الاقتصادية للضريبة ، كما يوحد مجال الاسقاطات، ويؤسس أساليب جديدة في تقدير المادة الضريبية وتحصيلها ، فإن هناك مؤشرات عديدة تشكك في الأهداف المعلن عنها أثناء تقديم مشروع الضريبة العامة على الدخل .

1 - AKESBI (N), op cite, p (180).

إن عنصر التوحيد وتعميم الإجراءات الجبائية لايعني إلغاء التفاوت القائم بين مختلف المصادر الاقتصادية للضريبة في اطار نظام الضرائب النوعية السابقة ، فمن بين مختلف نماذج المكلفين المعنيين بالضريبة العامة على الدخل ، نجد أن المأجورين هم الذين يشكلون النسبة الكبرى ، وحسب المعطيات المقدمة من المسؤولين ، فإن الضريبة العامة على الدخل تهم حوالي 1,7 مليون شخص[1] موزعين على الشكل التالي :

- مليون مأجور ؛
- 216.000 شخص يتوفر على مداخيل مهنية ؛
- 240.000 شخص يتوفر على مداخيل كرائية ؛
- 243.000 شخص يتوفر على مداخيل فلاحية [2] ؛
- عدد قليل من المستفيدين من رؤوس الأموال المنقولة .

وإذا ما استبعدنا الفلاحين المعفيين من الضريبة إلى غاية سنة 2020 فإن الضريبة العامة على الدخل تفرض مبدئيا على المأجورين لأن هؤلاء يشكلون حوالي 70 ٪ من المكلفين الذين سيخضعون للضريبة.

وعلى العموم فإن وعاء الضريبة العامة على الدخل يعاني من حجم " الاستثناءات" التي تعتبر ثقيلة بالعواقب إلى درجة تطرح التساؤل حول مدى صحة تحقيق مبدأ وحدة وعمومية الضريبة . فعلى المستوى القطاعي نجد أن الضريبة العامة على الدخل واصلت تضريبها المصادر الاقتصادية للضريبة على نفس المنوال الذي كانت تتعامل به الضرائب المباشرة النوعية السابقة، حيث أخضعت كل فئة منها لأساليب الاقتطاع والتقدير والتصريح تختلف حسب اختلافها ، مما يؤدي عمليا إلى تكريس معدلات ضريبية مختلفة لاتتسم أبدا بالتوحيد .

وحتى نضع أنفسنا داخل الصورة نتناول من خلال هذه الفقرة ثلاث نقط تبين تعامل الضريبة العامة على الدخل مع مختلف المصادر الاقتصادية للضريبة :

### أ ـ المداخيل الفلاحية والعقارية

نتناول المداخيل الفلاحية (أ ـ 1) ثم المداخيل العقارية (أ ـ 2).

---

1 - AKESBI (N), op cit, p (150), ef. Liberation hebdomadaire, Casablanca, 23 Juin 1989

2 - تم استقاء الفلاحين من آخر إحصائيات وزارة المالية المتعلقة بمداخيل الضريبة الفلاحية في آخر سنة من التحصيل «العادي» لهذه الضريبة (1980) ، الرقم الصحيح هو 243.127 فلاح.

### أ ـ 1 المداخيل الفلاحية

رغم الإعفاء الذي يتمتع به القطاع الفلاحي من جميع الضرائب إلى غاية سنة 2020 فإن قانون الضريبة العامة على الدخل كرس عدة فصول (27 مادة) لتطبق على هذا القطاع عندما يعود إلى حضيرة الضريبة بعد هذا التاريخ . لكن رغم إيجابية مبدأ وضع نظام لتضريب هذا القطاع، إلا أنه يتضمن مؤاخذتين اثنتين ، تتمثل الأولى في الإمتيازات التي لازال يحضى بها هذا القطاع ، وتتمثل الثانية في التراجع عن نظام الضريبة الفلاحية الذي ساد في المغرب منذ 1961 [1] .

فعلى المستوى الأول نجد الإعفاء التام للمغروسات الغابوية التي لاتفوق مساحتها هكتار واحد ، والأغراس غير المثمرة المتخذة سياجا ، وبيع الحيوانات الحية، ومنتجات تربية المواشي التي لم يباشر تحويلها بوسائل صناعية ، ثم المغارس الغابوية غير المثمرة والتي تغرس لأجل الحفاظ على التربة من الانجراف الناتج عن الرياح والأمطار .

أما بالنسبة لباقي المستغلين الزراعيين فيستفيدون من اسقاط 50 ٪ من أرباحهم الخاضعة للضريبة ، نظرا لكون المداخيل المتأتية من زراعة الحبوب والزيوت والسكر والعلف والقطن تستفيد من اسقاط بنسبة 50٪ قبل الخضوع للجدول العام للضريبة . هذا إلى جانب صعوبة تحديد طبيعة نوع الزراعة المنجزة إذا كان المزارع يغير في كل سنة طبيعة زراعته ، ويتركها في بعض الأحيان في حالة استراحة.

أما على المستوى الثاني فنجد أن الضريبة العامة على الدخل قد تخلت عن فرض الضريبة على الدخل الافتراضي المؤسس سنة 1961 في اطار الضريبة الفلاحية والذي كان يستهدف تكثيف الانتاج ، والبحث عن تحسين المردودية ، واعتمدت بدلا من ذلك على أسلوب التقدير الجزافي حسب الهكتار ، والذي كان معتمدا في اطار ضريبة الترتيب إلى غاية 1960 ، وعلى أسلوب النتيجة الصافية الحقيقية الذي لايصبح اجباريا إلا بعد أن يتجاوز رقم الأعمال مليوني درهم ، أو في حالة الشركات الفلاحية غير الخاضعة للضريبة على الشركات ، والمتمثلة في شركات التضامن ، وشركات التوصية البسيطة ، وشركات المحاصة . واعتبارا لندرة هذه الشركات ، ولصعوبة بلوغ سقف رقم الأعمال المعتمد فإن نظام الربح الحقيقي لن يهم سوى جزء قليل من المستغلين الفلاحين ، أما بقية المستغلين فيخضعون للنظام الجزافي .

---

1- AKESBI (N), op cit, p : (151-155)

إضافة إلى ما سبق لايحدد قانون الضريبة العامة على الدخل من هو المستغل، وهل هو ملاك أم منتفع أم مكترى أو مجرد قاطن، ولعل من شأن هذه السلبيات وغيرها الإبقاء على المحاباة الكبيرة للنظام الجبائي المغربي للقطاع الفلاحي .

*أ ـ 2 ـ المداخيل العقارية (الكرائية).*

إن الدخول العقارية الخاضعة للضريبة العامة على الدخل تتمثل في الدخول التي لاتندرج في صنف الدخول المهنية ، وتتكون من الدخول الناشئة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية والمباني مهما كان نوعها ، والعقارات الزراعية بما فيها المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها. ثم القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير، على أن تراعى في ذلك الاستثناءات الواردة عليها .

وهكذا نلاحظ أن الضريبة العامة على الدخل أدخلت على الضريبة الحضرية السابقة ثلاث متغيرات هي كل من كراء الملكيات الفلاحية التي لم تكن تخضع للضريبة الحضرية ، والتي تشكل ثغرة في الضريبة السابقة ، ثم القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير . أما المتغير الثالث فهو طرح نسبة 25٪ من مبلغ اجمالي الدخل العقاري الناشيء عن العقارات المؤجرة . ما عدا العقارات الزراعية ، وقد توقع هذا الخصم القانون الاطار للإصلاح الجبائي منذ 1982 تاريخ الموافقة عليه في مجلس النواب .

ومن خلال نظرة عابرة على الجباية العقارية يمكننا ملاحظة استمرارية الإمتيازات التي كان يحضى بها هذا القطاع [1] ، فإضافة إلى إمكانية خصم 25٪ من المبلغ الاجمالي للدخل العقاري[2] هناك اعفاء مؤقت للدخول الناشئة عن ايجار المباني الجديدة أو المباني الإضافية من الضريبة العامة على الدخل طوال السنوات الثلاث التالية للسنة التي انتهى فيها بناؤها ، ونسجل هنا تراجعا عن امتياز سابق حيث كان يصل هذا الاعفاء المؤقت إلى الخمس سنوات الأولى ، ثم اعفاء 50٪ من القيمة الإيجارية خلال الخمس سنوات التالية .

هناك امتيازات يحضى بها القطاع العقاري على مستوى الأرباح العقارية. فرغم كون هذه الأخيرة عندما تصبح متكررة تدخل ضمن المداخيل المهنية ، وتخضع بالتالي للجدول التصاعدي للضريبة العامة على الدخل ، فلا زالت الضريبة على الأرباح

1 - أنظر الفصل الخاص بالحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي في القسم الأول من هذه الرسالة.
2 - بمقتضى القانون المالي لسنة 1993 تم رفع معدل الخصم على المداخيل الكرائية الذي انتقل من 25٪ إلى 40٪.

العقارية كضريبة نوعية قائمة تطبق منذ 1980 بسعر نسبي بنسبة 15 ٪ على الأرباح العقارية التي ليس لها طابع مهني .

لكن مشكلة تحديد المعايير التي تفرق بين الأرباح العقارية ذات الطابع المهني والأرباح العقارية التي ليس لها هذا الطابع أصبحت تطرح نفسها بحدة ، لأنه في الحالة الأولى ستخضع هذه الأرباح لمعدل تصاعدي يتراوح بين 14٪ و 46٪ ، بينما في الحالة الثانية ستخضع الأرباح العقارية إلى 15٪ فقط ، فنية المضاربة والطابع المتكرر لايكفيان كمعيار للتمييز ، لأن المضاربين المحترفين ، باستطاعتهم التموية على هذا المعيار ، وجني أرباح عقارية طائلة متضاهرين بقيامهم فقط بعمليات عقارية عرضية واحدة خلال كل سنة [1] .

إن الإمتيازات الجبائية الواسعة التي يحضى بها القطاع العقاري (رفع القانون المالي لسنة 1993نسبة الخصم على صافي الدخل العقاري من 25 ٪ إلى 40٪ ) يفوت على الدولة موارد مالية مهمة، كما يفتح المجال أمام الحيف الجبائي، نظرا لكون المساكن الرفيعة المؤجرة تستفيد من نفس الامتيازات التي تستفيد منها المساكن الاقتصادية أو المتوسطة ، وهذا ليس من شأنه التخفيف من أزمة السكن بقدر ما يشجع المقاولين على التوجه نحو بناء المساكن البذخية ، وأخيرا تشجع هذه الامتيازات على تحويل رؤوس الأموال من الاستثمارت المنتجة إلى الاستثمارات العقارية العقيمة .

### ب - المداخيل التجارية والصناعية والمهن الحرة

تتمثل هذه المداخيل في اطار الضريبة العامة على الدخل في كل من المداخيل المهنية ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة، ونتناول كل واحدة منها في نقطة مستقلة .

ب - 1 - *المداخيل المهنية*

إن وضع الضريبة على الشركات سنة 1987 كان من نتيجته التمييز بالنسبة للضريبة على الأرباح المهنية، بين كل من الشركات التي أصبحت تخضع للضريبة على الشركات ، والأرباح المهنية للأشخاص الذاتيين، الذين أصبحوا خاضعين منذ 1990 إلى الضريبة العامة على الدخل .

وتتمثل المداخيل المهنية في الأنشطة التجارية أو الصناعية أو الحرفية أو الاستثمار العقاري وتجزئة الأراضي وتجارة الأملاك ، وكل دخل متكرر ، ونشاط مربح ، وكذا

- AKESBI (N), op cit, p : (166)

المبالغ الإجمالية التي تحصل عليها الأشخاص المعنوية غير الخاضعة للضريبة على الشركات .

إن الجديد الذي جاءت به الضريبة العامة على الدخل يتمثل في اعتماد نظام النتيجة الصافية الحقيقية ، كأسلوب أساسي لتقدير الأرباح المهنية ، واعتماد نظام الربح الجزافي اختياريا بالنسبة لفئات الأشخاص المشار اليهم في المادة (20) من نص قانون الضريبة العامة على الدخل والذين لايتجاوز رقم أعمالهم المستويات المشار إليها في هذا الفصل.

إن مشكلة نظام الربح الجزافي تكمن في المعامل الثابت الذي يتم على أساسه تحديد الربح الجزافي ، فمثل هذا المعامل لم يخضع لعملية تحيين منذ 1959 [1] فأغلب المهن تشتكي من كونها تخضع للتضريب على قاعدة معدل الأرباح الجزافية التي لاتنطبق أبدا مع الحقيقة ، فالمعدلات الحقيقية أصبحت على مر السنين ضعيفة جدا تحت تأثير المنافسة والتطور غير الكافي للطلب وثقل التكاليف ، الشيء الذي دفع المكلفين المعنيين بالأمر الى التذمر من واقعة خضوعهم لتضريب أرباح لايمكنهم تحقيقها في الواقع ، وذلك رغم نشر الجدول الملحق بالضريبة العامة على الدخل والذي لايظهر بأن الإدارة الجبائية قامت مسبقا باستشارة المكلفين من التجار الصغار والمتوسطين. ولعل الاستعانة بأسلوب المظاهر الخارجية الذي تم اعتماده ضمن القانون المالي لسنة 1993 من شأنه أن يفيد في تحديد تقريبي للأرباح المهنية .

إن قانون الضريبة العامة على الدخل أدخل إلى جانب نظام النتيجة الصافية الحقيقية ونظام الربح الجزافي نظام آخر جديد وهو نظام النتيجة الصافية المبسطة والتي يتميز بمرونة أكبر من حيث مسك الوثائق والحسابات التي تتيح استخلاص النتيجة الخاضعة للضريبة ، وتعتبر هذه الخطوة إيجابية (رغم أنها غير كافية) لكونها تتيح للعديد من المقاولات الصغيرة والمتوسطة الاندماج التدريجي في منطق نظام الربح الحقيقي دون الاصطدام بالعبء الإداري الذي يفرضه .

وعلى العموم فإن تعدد أساليب تحديد المداخيل المهنية ، وعدم ضبطها بمعايير دقيقة يفتح المجال أمام التساهل والتهرب والتملص الجبائيين، ومن المحتمل استمرار ظاهرة التهرب الجبائي التي كانت تطبع الضريبة على الأرباح المهنية.

---

1 - Ibid, p : (156)

### ب ـ 2 ـ مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

يميز قانون الضريبة العامة على الدخل بين المداخيل التي تعتبر متغيرة كعوائد الأسهم أو حصص الشركاء والدخول المماثلة ، والمداخيل التي تعتبر ثابتة كالفوائد وعلاواة السداد المدفوعة إلى حملة السندات، وصكوك الاقتراض والفوائد والعوائد الأخرى، وإذا كانت تظهر هذه المداخيل أنها خاضعة بشكل اجباري للضريبة العامة على الدخل، فإنها في الواقع لاتكون أبدا موضوعا للحجز عند المنبع ، كما أن أصحابها غير ملزمين بالافصاح عن هويتهم[1] الشيء الذي يعني أن المسؤولين اقتنعو بعدم فعالية الممارسة السابقة ، وأنه بدلا من ذلك يجب وضع الثقة في حسن نية المكلفين المعنيين بالأمر للتصريح تلقائيا ، وبشكل كامل، بمداخيلهم الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة . إن العبء الجبائي على هذه المداخيل يمكن اعتباره منخفضا نظرا للإمكانيات المتاحة لإخفاء المادة الجبائية ، فانخفاض العبء الجبائي على مداخيل الأسهم والحصص الإجتماعية يترتب على كون المستفيدين من هذه المداخيل لم يصبحوا مجبرين على الافصاح عن هويتهم . ومع ذلك بإمكانهم الاختيار بين الخضوع للاقتطاع من المنبع بسعر قار قدره 15٪ في اطار الضريبة على دخول عوائد الأسهم ، أو ادماج هذه العوائد ضمن الضريبة العامة على الدخول .

لكن رغم امكانية الاختيار المتوفرة ، فهناك حضوض قليلة لاختيار الخضوع للضريبة العامة على الدخل ، مادام سعر الضريبة على الأسهم هو بنسبة 15٪ [2] ، ومعدل الضريبة العامة على الدخل الواقع على الشريحة الأولى من الدخل هو بنسبة 14 ٪ ، ثم ينتقل في الشريحة الثانية إلى 22 ٪ وعليه تصبح إمكانية تهرب هذه المداخيل من الاقتطاع الجبائي المناسب حسب الضريبة العامة على الدخل مطروحة .

أما بالنسبة للزيادة في القيم المنقولة فنجد أن الضريبة العامة على الدخل تتجاهلها ، وتبقى الحالة الوحيدة المتوقعة هي تصفية الشركة ، فعائد التصفية يضاف إلى وعاء الضريبة العامة على الدخل، بينما جميع الحالات الأخرى ابتداء من الزيادة في القيمة تبقى معفية من الضريبة ، ونستنتج من هذا ، التمسك الشديد بعدم المساس بأرباح رأس المال وبرأس المال نفسه بشكل خاص .

1 - Ibid, p (171)

2 - تم رفع هذا هذا المعدل سنة 1992 إلى 20٪ بمقتضى القانون المالي السنوي.

## ج - المداخيل الأجرية

تتمثل المداخيل الأجرية في كل من المرتبات والتعويضات والمكافات والأجور والمعاشات والارادات العمرية وكذا المنافع النقدية أو العينية الممنوحة، وتعتبر بعض المداخيل المرتبطة بهذه الأخيرة معفية أصلا من الضريبة مثل التعويض عن نفقات الوظيفة المبررة، والإعانات والإسعافات العائلية والعلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد أو المعاشات في مقابل الأعباء العائلية ، ومعاشات الزمانة الممنوحة للعسكرين وللمستحقين عنهم والارادات العمرية والإعانات المؤقتة الممنوحة للمصابين بحوادث الشغل ، والتعويضات اليومية الممنوحة عن الأمراض والاصابات والولادة ومنح الوفاة والتعويض عن الفصل من العمل والنفقة والمعاشات التكميلية وحصة أرباب العمل في اشتراكات رواتب التقاعد ، والضمان الاجتماعي ، وحصة أرباب العمل في أقساط التأمينات الجماعية من أخطار المرض والعجز والوفاة .

وعلاوة على الاعفاء السابق من الضريبة العامة على الدخل هناك امكانية خصم بعض المصاريف للحصول على صافي الدخل قبل تطبيق الضريبة ، وتتمثل هذه الخصومات في المصاريف المرتبطة بالوظيفة أو العمل مقدرة بنسب جزافية، والمبالغ المحجوزة لتأسيس المعاشات أو رواتب التقاعد ، والاشتراكات المدفوعة إلى هيئات الاحتياط الاجتماعي واشتراكات الأجراء في الضمان الاجتماعي من أجل تغطية النفقات المتعلقة بالمنح القصيرة الأجل . وحق الأجراء في أقساط التأمين الجماعي من مخاطر المرض والولادة والعجز والوفاة ، والمبالغ المدفوعة لتسديد أصل وفوائد القروض، وهذا إلى جانب الخصم الجزافي من المعاشات والإرادات العمرية والمحدد بنسبة 35٪ .

وإذا كانت النفقات المتصلة بالوظيفة قد عرفت في الضريبة العامة على الدخل زيادة في نسبة الخصم ، حيث انتقلت من 10٪ إلى 17 ٪، كما رفع سقف الخصم من 20.000 درهم إلى 24.000 درهم فإن بعض المهن الأخرى استمرت في الاستفادة من معدل مرتفع للخصم حيث عرفت زيادة بخمس نقط بشكل جعلها تتراوح مابين 25 و 45٪ [1] .

1 - 25٪ بالنسبة لعمال مطابع الجرائد الذين يعملون بالليل، وعمال المناجم، و 25٪ و 35٪ بالنسبة لمستخدمي الكازينوهات والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهر أو المصاريف المترتبة على اضطرارهم لإتخاذ مسكنين، 35٪ بالنسبة للفنانين والمسرحين والمغنين والسينمائيين وراقصي البالي والفنانين الموسيقيين ورؤساء الأجواق والصحفيين ومحرري ومصوري ومديري الصحف، 40٪ بالنسبة للملاحين بالملاحة التجارية والصيد البحري، 45٪ بالنسبة للمفتشين والمراقبين بشركات التأمين على الحياة والرسملة والادخار والملاحين بالطيران التجاري والجوالين والممثلين والعارضين التجاريين والصناعيين... الخ. وتجدر الإشارة إلى أنه كيفما كان معدل الخصم فإنه يتم في حدود 24000 درهم (باستثناء الملاحين بالملاحة التجارية والصيد البحري) أنظر: Ibid, p : (160)

والملاحظ هنا أنه في الوقت الذي يستفيد فيه مستخدموا الكازينوهات والأندية الليلية من خصم مزدوج 25٪ و 35٪ نجد أن مستخدمي الفنادق الذين يشكلون عددا كبيرا ، ويعملون في ظروف غالبا ماتكون قاسية، ويتحملون أعباء مماثلة، لايستفيدون من جانبهم بأي امتياز خاص ، نفس الشيء يمكن قوله بالنسبة للمستخدمين والعاملين في السكك الحديدية والنقل عبر الطرقات الذين لا يستفيدون سوى من معدل 17٪ بينما يستفيذ الملاحون في الملاحة التجارية والصيد البحري وبالملاحة الجوية من معدل 40٪ أو 45٪ فبطبيعة الحال نجد أن البعض يستفيد من معدل خصم غير كافي والبعض الاخر يستفيد من معدل مبالغ فيه .

إلى جانب ماسبق نجد أنه بينما يستفيد الفنانون والمسرحيون ان والمغنون والسينمائيون وراقصوا البالية والفنانون الموسيقيون ورؤساء الأجواق والجوالون والممثلون والعارضون التجاريون والصناعيون من معدل خصم بنسبة 35 ٪ و 45٪ ، فإن هناك بعض النماذج من المأجورين ذوي المهام المتعبة على الخصوص، أو يتحملون أعباء وظيفية مهمة لازالت متجاهلة . كعمال البناء والأشغال العمومية والعمال والمهندسون الفلاحيون وحراس الغابات والمعلمون[1] .

وإذا كان ذوي المداخيل الأجرية بإمكانهم خصم المبالغ المدفوعة لتسديد أصل وفوائد القروض المتعلقة بالقرض العقاري والقرض الخاص بالبناء والقرض الفندقي والممنوحة من أجل تملك مساكن اقتصادية ، فإن معيار تحديد المساكن الإقتصادية يضيق من عدد المستفيدين من هذه الإمكانية بالنظر إلى شبه استحالة إيجاد مساكن اقتصادية في المدن المغربية تقل عن 100 م 2 ، ويقل ثمنها عن 150.000 درهم بالنسبة لأشخاص يتقاضون دخلا يقل عن 31.200 درهم في السنة نتيجة التضخم الهائل الذي عرفه القطاع العقاري منذ عقدين من الزمان .

أخيرا ، فإن استفادة أصحاب المعاشات والمداخيل العمرية من خصم عرف زيادة في اطار الضريبة العامة على الدخل (حيث انتقل من 10٪ إلى 25 ٪ إلى 35٪ ) لايشكل تقدما كبيرا بالنسبة لهذه الفئات التي تتضرر كثيرا عند احالتها على المعاش نتيجة انخفاض الدخل الذي يحصلون عليه ، وارتفاع المصاريف التي يقبلون عليها في عمرهم المتقدم ، حيث يكون من الملائم لو تم تحديد سقف معين للخصم يؤدي إلى اعفاء على الأقل ذوي رواتب التقاعد الصغيرة والمتوسطة .

---

1 - Ibid, p : (160)

## خلاصة التحليل :

نستخلص من خلال ماجاء في هذا المحور أن الضريبة العامة على الدخل جاءت بمبدأ التوحيد وتجاوز الضرائب النوعية المباشرة وتبسيط الاجراءات الجبائية وتكريس عدالة جبائية أكبر .

لكن من المآخذ على هذه الضريبة أنها في اطار التوحيد ميزت بين أنواع المداخيل وفئات المصادر الاقتصادية للضريبة، وهكذا تظهر معالم المحاباة التي تحضى بها القطاعات الفلاحية والتجارية والصناعية والمهن الحرة على حساب قطاعات الأجور والمرتبات والمداخيل العمرية، لذلك أمكن التأكيد على أن هذا الاصلاح لم يختلف كثيرا عن الوضعية السابقة في اطار الضرائب المباشرة النوعية .

## خاتمة الفصل الثاني

نستخلص مما جاء في هذا الفصل أن مضمون الإصلاح الجبائي المتمثل أساسا في ادخال اصلاحات جبائية على أنواع الضرائب الرئيسية، ذات التأثير الكبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية يتماشى مع استراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية المعتمدة على المستوى العالمي على العموم، وعلى المستوى الوطني على الخصوص منذ بداية عقد الثمانينات ، وإذا كان قد أظهر بعض الوفاء للقانون الإطار للإصلاح الجبائي ولتوصيات خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، من خلال تقليص النسب العليا للضرائب قصد الحفاظ على نوع من الحياد الضريبي في مواجهة القطاع الخاص، فإنه قد كرس نفس المنطق السائد سابقا والمتمثل في الإرتكاز أساسا على الضرائب غير المباشرة، وتقليص دور الضرائب المباشرة لكن بشكل غير متكافىء يحابي ذوي المداخيل العقارية والفلاحية والتجارية والصناعية والمهن الحرة على حساب ذوي الدخل المحدود من موظفين ومأجورين ومتقاعدين .

إن اهمال الدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة ودفع الدولة للتخلي عن دورها التدخلي كفلسفة مقتبسة عن تعاليم المدرسة الاقتصادية الكلاسيكية الجديدة ، والتي ابتدأت مع عهد ريغان في الولايات المتحدة نجدها تفشل في هذه الدولة العظمى قبل كل شيء في بداية عقد التسعينات، حيث سجل نجاح الديمقراطيين في الانتخابات الرئاسية الأمريكية تراجعا عن هذه الفلسفة وعودة محتشمة إلى المذهب التدخلي الذي دعى إليه جون ماينارد كينز في بداية هذا القرن، فماذا سيكون عليه حال بلادنا كدولة تابعة للمنطق الاقتصادي السائد في الدول الصناعية الكبرى ؟ وهل سيستمر الإهمال الحالي للدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة في المغرب ؟ أم سنعمل على العودة نحو استراتيجية التحرر الاقتصادي ، والتنمية المنبثقة من الداخل ، مع العمل على منح الضريبة دورها التدخلي التقليدي في المجالات الاقتصادية والاجتماعية ؟

# خاتمة القسم الثاني

لقد تناولنا من خلال هذا القسم استراتيجية التنمية الاقتصادية والاصلاح الجبائي ، ورأينا كيف تطورت استراتيجية التنمية الاقتصادية في العالم أولا وفي المغرب ثانيا ومدى تبعية السياسة الاقتصادية والجبائية عند هذا الأخير إلى مراكز القرار الاقتصادي الدولي، وتأثره بالتحولات التي عرفتها الدول الصناعية الكبرى، وبالتالي تبعية الفلسفة الجبائية للفلسفة الاقتصادية المعتمدة واتجاهها للتماثل مع النموذج الاقتصادي المعتمد، الذي يرتكز أساسا على تخلي الدولة عن دورها الاقتصادي والاجتماعي، والاعتماد على نوع من الليبرالية الاقتصادية المطلقة في ظل الحياد الجبائي ، المبطن بالتفاوت الصارخ .

وقد جاء الإصلاح الجبائي ليطبق هذا المنطق على مستوى تكريس الضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة من خلال فرض الضريبة على القيمة المضافة وجعلها مصدرا أساسيا للموارد العمومية، والعمل على تخفيض متوالي للسعر النسبي للضريبة على الشركات ، والذي تستفيد منه على الخصوص الشركات الكبرى ، كما تكرس منطق التفاوت الطبقي من خلال محاباة بعض المصادر الاقتصادية كالقطاعات العقارية والفلاحية والتجارية على حساب قطاع ذوي الدخل المحدود، وقد تم هذا في نفس الوقت الذي تم فيه رفع يد الدولة عن تقديم الخدمات العمومية المجانية للشرائح الاجتماعية المستضعفة كالتعليم والصحة والسكن ودعم القوة الشرائية .

# بــدلا من الخاتمة العامة

من مميزات النصف الثاني من القرن العشرين ظاهرة الإستقلالات السياسية لدول العالم الثالث ، هذه الدول التي وجدت نفسها أمام إشكالية التخلف والتنمية ، فالاستقلال السياسي عن دول المتربول فرض على مسؤولي دول العالم الثالث اختيار النموذج الاقتصادي والاجتماعي الكفيل بتنمية مجتمعها ، وقد ظهر أنه كيفما كان شكل النموذج الاقتصادي والاجتماعي المعتمد في هذه الدول ، فإن الدولة تلعب فيه الدور المحرك الرئيسي ، نظرا لغياب الديناميكية الاقتصادية الحرة ، وكان هذا التوجه يتم ضمن المقاربة الكينيزية التي كانت تتحكم إلى حد كبير في توجيه السياسة الاقتصادية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية .

وقد اختار المغرب مباشرة بعد الاستقلال ، استراتيجية التحرر الاقتصادي ، التي دامت من سنة 1956 إلى سنة 1960 ، استهدفت بناء المجتمع المغربي على أساس اعطاء القطاع العام الدور الريادي في التنمية المتوازنة ، لكن مع بداية عقد الستينات وقع التحول عن استراتيجية التحرر الاقتصادي، وتم تبني استراتيجية الليبرالية الاقتصادية القائمة على تخويل القطاع الخاص الدور الأساسي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مع وضع الدولة في خدمة المبادرة الحرة.

إن هذا الاختيار الاقتصادي والاجتماعي للدولة هو الذي كيف النظام الجبائي الموروث عن عهد الحماية ، فالليبرالية الاقتصادية تتطلب تمييز رأس المال الخاص على حساب العمل ، وتشجيع التراكم الرأسمالي على حساب اعادة توزيع الدخل ، ولعل هذه الخاصيات هي التي كيفت الحدود الجزئية للنظام الجبائي المغربي ، وتفسر هيمنة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة، كما تملي أسلوب التعامل الجبائي مع المصادر الاقتصادية للضريبة ، والذي اتسم بمحاباة القطاعات الفلاحية والعقارية والتجارية والصناعية والمهنية على حساب قطاع المرتبات والأجور واستهلاكات ذوي الدخل المحدود .

وقد خلق هذا التوجه تناقضات اقتصادية واجتماعية بين أهداف كل جباية على حدة ، الشيء الذي أفرز وضعية تتسم بعقم المصادر الاقتصادية للضريبة، وقصورها عن المساهمة في تمويل ميزانية الدولة من جهة ، وتمويل مجموع الاقتصاد الرأسمالي من جهة أخرى ، كما فتح المجال أمام التمويل الخارجي الذي أدى إلى تفاقم المديونية وبالتالي جعل الاداة ، الجبائية أكثر فأكثر سلبية، وتتطلب تدخلا مستعجلا لتقويم مسارها .

وبدلا من اعادة تخطيط أهداف النظام الجبائي على أساس تحقيق عدالة جبائية ، تتلائم مع متطلبات التنمية الاقتصادية تحت رعاية الدولة ، وقع تحول فلسفي واستراتيجي على إثر تحول مفهوم التنمية في العالم مع بداية الثمانينات .

وإذ يشكل المغرب نموذجا للتحول الذي وقع في دول العالم الثالث ، نجد أن أغلب هذه الدول قد عرفت نفس المصير الذي عرفه المغرب في أواخر عقد السبعينات ، وقد لقب الباحثون[1] ظاهرة الأزمة المتفشية انذك بالتناذر الهولندي Sydrome néerlandais أو المرض الهولندي وتتمثل في اللجوء المكثف والواسع إلى الإقتراضات الخارجية لتمويل نفقات عمومية غير معقلنة ، على إثر ظهور بعض مظاهر الانتعاش المصطنع عقب ارتفاع اسعار بعض المواد الأولية (مثل الانتفاخ المفجيء الذي عرفه سعر الفوسفاط في المغرب على إثر الصدمة البترولية الأولى في أواسط السبعينات) ، الشيء الذي جعل الأزمة الاقتصادية حتمية، تتجلى مظاهرها في اختلال التوازن بين المصادر التمويلية الداخلية المتردية ، وحجم الاقتراضات الخارجية المتزايدة من جهة، ومتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وتفاقم المديونية وعجز التوازنات الأساسية (عجز الميزانية العامة، عجز الخزينة ، عجز الميزان التجاري ، عجز ميزان الاداءات ) من جهة أخرى ، هذا بالإضافة إلى الاختلال الحاصل من جراء علاقات التبادل غير المتكافئة بين دول الشمال ودول الجنوب .

وبدلا من أن تجد دول الجنوب حلا لأزمتها على المستوى الداخلي أولا ثم على المستوى الخارجي ، كما لاحت بوادر ذلك عقب قمة دول حركة عدم الانحياز في الجزائر سنة 1973 ، حينما تمت صياغة مفهوم «النظام الاقتصادي العالمي الجديد » ، نجد أن رد الفعل يأتي من طرف دول الشمال لإقرار هذا النظام العالمي الجديد، كما تبتغيه هي قصد إدارة الأزمة الاقتصادية المتمثلة في الركود التضخمي، والتي بدأت بوادرها في المنظومة الرأسمالية مع مطلع عقد السبعينات. وقدساعد على هذا الاتجاه

1 - Morrison (c), Ajustement et équité au Maroc, op cit. p : (33)

تنامي التيار الليبرالي الجديد في بداية عقد الثمانينات عقب صعود الجمهوريين إلى الحكم في الولايات المتحدة الأمريكية ، والمحافظين في بريطانيا، وهما مذهبين حزبيين معروفين بعدائهما التقليدي لكل تدخل للدولة في الحياة الإقتصادية والاجتماعية . كما ساعد على هذا الاتجاه تآكل التوازن الثلاثي الذي كان قائما بين المعسكر الرأسمالي والمعسكر الشيوعي سابقا ودول العالم الثالث في أطار حركة عدم الانحياز.

فتيار الليبرالية الجديدة الذي قادته ثلاث مدارس اقتصادية تتمثل في كل من مدرسة النقديين ومدرسة اقتصاديات العرض ومدرسة الاختيارات السياسية، أصبح منذئذ هو المرجع المذهبي لصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، ومن خلالهما تسرب إلى الدول الصناعية الأخرى أولا، حيث أصبحت الايديولوجية الليبرالية هي المؤطرة للسياسات المالية والنقدية في مجموع البلدان المتطورة ، وحيث أعطيت الأولوية لتحقيق التوازنات الكلية والسهر على تقليص فضاء تدخل الدولة ، ثم بعد ذلك لنتشرت هذه الاديولوجية في دول العالم الثالث التي وجدت نفسها في موقع دفاعي بسبب تراكم مديونيتها ، فكان عليها أن تتحمل أعباء ممارسات تثبيتية ثم تقويمية جد قاسية باشراف مباشر للمؤسسات التمويلية الدولية بشكل ساير عمليات جدولة الديون .

وقد اعتمد أسلوب انتشار تعاليم الليبرالية الجديدة على مايسمى بسياسات التثبيت و التقويم الهيكلي ، وهي سياسات تقوم على ترسيخ مبادىء التنمية الاقتصادية الليبرالية بشكلها البدائي ، ودفع الدولة إلى التخلي عن كل دور من شأنه التأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وفي هذا الإطار وجهت أصابع الاتهام إلى الدولة وإلى تدخلاتها الاقتصادية، فقد اعتبرت نفقاتها العمومية مسؤولة عن اغراق اقتصاديات السوق في التضخم، كما أن أدواتها الجبائية هي المتسببة في الاختلالات الأساسية الداخلية والخارجية، لذلك يجب تحييد هذه الأداة ، وبالتالي تحديد أسعارها في أدنى مستوى، من خلال النقص من الضرائب التي تمس الملزمين ذوي المداخيل المرتفعة، والحد من تدخلات الدولة خاصة في المجال الاجتماعي، وتركيز الموارد الجبائية على الضرائب غير المباشرة المفروضة على الإستهلاك، ومحاباة التراكم الرأسمالي على حساب اعادة توزيع الدخل ، ومن هنا اتسمت الاصلاحات الجبائية في دول العالم الثالث بطابعها المحايد شكلا والمنحاز مضمونا ، وهي نفس السمات التي طبعت الإصلاح الجبائي المغربي .

فقد جاء مضمون الإصلاح الجبائي المغربي مكرسا لاستراتيجية التنمية الاقتصادية بمفهوم الليبرالية الجديدة تحت شعار «تخفيف الضريبة وتوسيع القاعدة الجبائية» حيث

اتجهت الضريبة على القيمة المضافة إلى تقليص عدد الأسعار الجبائية من خمسة سنة 1986 إلى أربعة سنة 1992 إلى ثلاثة سنة 1993 ، مستهدفة على الخصوص زيادة الضغط الجبائي على السلع والخدمات ذات الاستهلاك الجاري ، وتخفيضه على السلع والخدمات ذات الطابع الكمالي (في سنة 1993 تم حدف المعدل الأعلى للضريبة على القيمة المضافة 30 ٪ المفروض على المنتجات والخدمات الكمالية وعوض بالمعدل العادي 19٪ المفروض على الاستهلاكات الجارية)

أما بالنسبة للضريبة على الشركات ، فالاتجاه العام يؤكد على أن هناك نية واضحة لتخفيض الضريبة على الشركات إلى أدنى حد لها، مؤدية بذلك إلى تكريس الضغط الجبائي على المقاولات الصغرى والمتوسطة ، ومحاباة المقاولات الكبرى (انتقل المعدل الاجبائي المفروض على الشركات من 45٪ سنة 1987 إلى 40 ٪ سنة 1988 إلى 38٪ سنة 1993 ثم إلى 36 ٪ سنة 1994 وأخيرا إلى 35٪ سنة 1996) ونجد أن هذا الاتجاه يتماثل بشكل كبير مع توصيات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، كما يتماشى مع مصالح مجموعات محضوضة من ذوي النفوذ والثروة .

أما بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والتي تقع في أكبر نسبة منها على المكلفين ذوي الأجور والمرتبات، فإنها تقلص من حدة الضغط الجبائي على الشرائح الكبرى من الدخل (تم تخفيض السعر الأعلى للضريبة العامة على الدخل من 52٪ إلى 48 ٪ ثم إلى 46٪ وأخيرا إلى 44٪ مابين 1989 و 1996) ، بينما تكرسه بالنسبة للمداخيل الصغرى والمتوسطة ، فرغم زيادة سقف الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة من 12.000 درهم إلى 15. 000 درهم سنة 1993و إلى 18000 درهم سنة 1994 ، إلا أنه دون المستوى المطلوب أمام الضرورات الكثيرة والمتنوعة التي تخنق المواطن وتجعله يفقد قدرته الشرائية مابين غلاء الأسعار وثقل الضريبة وجمود المداخيل .

إن السياق التاريخي الحالي يدل على خطأ مقولة نهاية التاريخ التي انتشرت عقب انهيار النموذج السوفياتي نتيجة لأسباب هيكلية وبيروقراطية داخلية ، فقد تراجع الاعتقاد السائد حول الانتصار المطلق لليبرالية الجديدة القائمة على تنحية الدولة كعنصر فاعل في الحياة الاقتصادية ، وتحييد الأداة الجبائية كوسيلة لتمويل الاقتصاد العمومي ، حيث اكتشف دعاة المذهب الليبرالي أن تخفيض الضغط الجبائي على أصحاب المداخيل المرتفعة لم يهيىء الاقتصاد الأمريكي كنموذج مرجعي لليبرالية الجديدة في النصف الأول من الثمانينات للقيام بنقلة نوعية لتحسين فاعليته، بل على العكس من ذلك إرتفع الاستهلاك الحكومي بالرغم من إحجام الدولة عن التدخل في

المجال الاجتماعي وذلك بسبب تصاعد النفقات العسكرية ، الشيء الذي أدى إلى تفاقم عجز مالية الدولة .

وهكذا وصلت استراتيجية الليبرالية الاقتصادية إلى عكس ما كانت تصبو إليه ، حيث بقيت نفقات الدولة تتزايد بشكل يفوق تزايد مواردها . مما جعل المسؤولين الأمريكيين مضطرين إلى الرفع من الضغط الجبائي سعيا وراء النقص من عجز الميزانية مناقضين بذلك وعودهم الانتخابية ، لكنهم لم ينجحوا في هذا الاتجاه لأن الاختلال بين العرض والطلب أخذ طابعا بنيويا داخل الولايات المتحدة، كما أصبح يمس الدولة والمقاولات والعائلات ، أي أن الكيان الاقتصادي كله أصبح يستهلك أكثر مما ينتج .

وقد أفرزت الليبرالية الجديدة اختلالات اجتماعية عميقة في كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية ، حيث أدى تقليص تدخل الدولة في بريطانيا إلى تفاقم المشاكل الإقتصادية والإجتماعية ، ولم يساعدها على توقيف تراجعها بالنسبة للاقتصاديات الأوربية الشيء الذي دفع الشعب البريطاني سنة 1997 إلى أن يرفض الإستمرار في الإيمان بالوعود الإنتخابية لحزب المحافظين ويمنح ثقته لبرنامج حزب العمال الأقل تطرفا من غريمه، فيما انغمس الاقتصاد الأمريكي في تناقض متنام بسبب شيوع الفقر الذي أصبح يمس ما يقارب الأربعين مليون نسمة، الشيء الذي أدى إلى مظاهر التمرد في تخوم المدن الكبرى خاصة، وإلى قلق متزايد للفئات الوسطى التي حالت دون وصول الحزب الجمهوري إلى الرئاسة في انتخابات 1992 و 1996 .

هكذا استطاع المأزق الاقتصادي الحالي أن يعيد الإعتبار إلى الدولة لتقوم بدور المحرك الرئيسي، والعمل على إخراج الاقتصاد من الكساد السائد ، وذلك مثلما حدث سنة 1933 حيث كان من الضروري مواجهة الأزمة الاقتصادية الكبرى للثلاثينات ، وكما حدث ذلك سنة 1945 ، حيث كان من اللازم العمل على إعادة بناء الاقتصاديات المنهارة بفعل الحرب، وكما حدث ذلك في أواخر الخمسينات وبداية الستينات في البلدان النامية غداة حصولها على الاستقلال ، حيث كان على الدولة الوطنية الجديدة أن تأخذ زمام المبادرة لإحداث أدوات السيادة الاقتصادية وخلق أسس التنمية .

إن إعادة الإعتبار للدولة يفترض توسيع وظائفها الاقتصادية من جهة، والتنسيق والضبط وإحداث التجانس الضروري بين المستويات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، ومن هنا يمكن اعادة تخطيط الاصلاح الجبائي لكي تصبح الأداة الجبائية وسيلة ناجعة لمحاربة اتساع الفوارق الاجتماعية، واعطاء دفعة للتنمية الإقتصادية

والإجتماعية، دون تطويق المبادرة الخاصة أو السقوط مرة أخرى في فخ النموذج البيرقراطي .

إن الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات يعتبر إصلاحا مهما بحد ذاته، لأنه أدى إلى إدخال مجموعة من التعديلات المتطورة جدا، والتي طالما طالبت بها المخططات الاقتصادية السابقة ، وقد جاءت هذه التعديلات مختلفة تماما عما كان سائدا من قبل، لكن جوهر وفلسفة الاصلاح لاتبين أن هناك اختلاف كبير عن النظام السابق ، فلا زال نفس التوجه على مستوى السياسة الجبائية ، حيث لازالت تهيمن حصيلة الضرائب غير المباشرة بحوالي ثلثي المداخيل الجبائية الكلية، كما لازالت نفس الفئات من الملزمين في النظام السابق هي التي تؤدي أهم الضرائب ، وتتمثل في فئات المأجورين وفئات المستهلكين .

فالإصلاح الجبائي يسير إذن في اتجاه إلغاء التشخيص الضريبي والتصاعدية في الأسعار ، وتطبيق عوض ذلك أسعار نسبية، توحد في معاملتها بين جميع الفئات الإجتماعية، وبين جميع أنواع السلع والخدمات، فالحياد الجبائي ثم بالتالي حياد الدولة في هذا الاطار يعتبر صوريا لأنه عبارة عن حياد سلبي يؤدي إلى عدم مساواة مختلف الفئات الاجتماعية أمام شروط تحقيق تنمية متوازنة خاصة عندما يخفي هذا الحياد السلبي للدولة محاباة فئة على حساب فئة أخرى .

إذن يجب التفكير من جديد في اصلاح جبائي يسير في اتجاه تحقيق عدالة جبائية أكبر وتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية متوازنة ، فيجب تحقيق العدالة بواسطة الضريبة من خلال مراجعة الضرائب على الدخل في اتجاه فرض ضرائب مرتفعة على ذوي المداخيل المرتفعة وتقليصها على ذوي المداخيل الصغرى والمتوسطة، وفي هذا الاطار يجب مراجعة مستوى الشرائح والأسعار المطبقة على هذه الشرائح، مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى التضخم، كما يجب التسوية في المعاملة الضريبية لمختلف المصادر الاقتصادية للضريبة .

أما بالنسبة للضرائب على الإنفاق فينبغي وضع تصنيف للسلع والخدمات حتى يتسنى فرض تضريب عادل لكل من السلع والخدمات الكمالية كالويسكي والسجائر واليخوت والطائرات الخاصة والسلع والخدمات ذات الاستهلاك الواسع كالماء والكهرباء والأدوية والأدوات المدرسية ثم السلع والخدمات الضرورية كالخبز والزيت والسكر والنقل والتطبيب .

إن التنمية الاقتصادية والاجتماعية تتطلب فضلا عن تشجيع المبادرة الحرة من خلال تخفيف أسعار الضرائب على المقاولات الصغرى والمتوسطة المنشأة حديثا، تضريب لبقية المقاولات الأخرى وتمييز هذا التضريب حسب حجم رقم أعمال كل مقاولة على حدة، كما يجب الانكباب بجدية على مسألة تضريب القطاع الفلاحي حيث لايعقل اعفاء الضيعات الفلاحية الكبرى التي تنتج للسوق الخارجي ومعاملتها بنفس المعاملة التي يعامل بها الفلاح الصغير والمتوسط الذي يزود السوق الداخلي بالمواد الغذائية الضرورية.

انتهى بحمد الله


ملاحق

# الملحق رقم (1)
# بعض مؤشرات الاقتصاد المغربي

الجدول رقم 1

## الإطار العام 1

المساحة السكان = 710.850 كلم² ؛

العاصمة الإدارية = الربـــاط ؛

اللغة الرسميـــة = العـــربيـــة ؛

اللهجة المحليـة = البـربريـــة ؛

الوحـدة النقدية = الـدرهـــم ؛

الجدول رقم 2

## السكـــان

| فئـات السكـــان | الوحـدة | 1971 | 1982 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| مجموع السكـــــان | بالآلاف | 15.354 | 20.354 | 25.547 | 26.590 |
| السكان بالوسط الحضري | % | 35,1 | 42,6 | 49,8 | 51,1 |
| أقـل من 15 سنـــة | % | 45,8 | 42,1 | 38,5 | 37,1 |
| ما بين 15 و 60 سنة | % | 47,0 | 51,5 | 54,7 | 56,0 |
| أكثـر من 60 سنـــة | % | 7,2 | 6,4 | 6,8 | 6,9 |

الجدول رقم 3

## الناتـج القومـي

| النـاتــج | الوحـدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الناتج الداخلي الإجمالي بالسعر الجاري | بالمليون درهم | 92.898 | 156.689 | 242.488 | 286.030 |
| الناتج الداخلي الإجمالي بسعر السوق | // | 78.972 | 91.942 | 109.653 | 122.343 |
| التكوين الإجمالي للرأسمال الثابت بالسعر الجاري | // | 25.376 | 31.632 | 55.804 | 57.145 |

## الجدول رقم 4

### القطاع الفلاحي

| النــــوع | الوحــدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الناتج الداخلي الإجمالي | بالمليون درهم | 14.225 | 24.075 | 36.031 | 55.727 |
| المساحة القابلة للزراعة | 1000 هكتار | 7.967 | 8.275 | 9.195 | 9.291 |
| المساحة المزروعة | // | 5.633 | 6.661 | 6.871 | 7.731 |
| * زراعة الحبوب | // | 4.478 | 5.056 | 5.013 | 6.074 |
| إنتـاج الحبـوب | 1000 قنطار | 37.499 | 43.126 | 29.421 | 96.282 |
| إنتاج الخضراوات | // | 2.456 | 3.137 | 1.545 | 2.767 |
| إنتاج الزراعات المصنعة | // | 33.120 | 36.320 | 37.538 | 40.725 |
| إنتاج المزروعات الزيتية | // | 544 | 1.382 | 1.809 | 909 |
| الأبقار | بالآلاف | 2.363 | 3.178 | 816 | 2.238 |
| الأغنام | // | 11.493 | 16.136 | 14.154 | 13.902 |
| الماعز | // | 4.222 | 5.807 | 4.674 | 4.060 |
| منتجات الصيد البحري | 1000 طن | 390 | 490 | 546 | 740 |

## الجدول رقم 5

### الطاقة والمعادن والصناعة

| النــــوع | الوحــدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الناتج الداخلي الإجمالي | بالمليون درهم | 23,045 | 44,116 | 67,324 | 76,032 |
| مؤشر إنتاج الطاقة | 100 = 1987 | 100 | (88)116 | 129,2 | (*) 110,1 |
| مؤشر إنتاج المعادن | // | 100 | (88)115,5 | 92,3 | (*) 106,9 |
| مؤشر إنتاج الصناعات التحويلية | // | 100 | (88)108,5 | 125 | (*) 103,6 |
| **مؤشر الأسعار عند الإنتاج** | 1975-7<br>100 =1976-6/ | 179,5 | 263,1 | 322,1 | 339,9 |
| مؤشر الأسعار عند إنتاج الطاقة | // | 310,1 | 429,8 | 461,6 | 489,7 |
| مؤشر الأسعار عند إنتاج المعادن | // | 146,4 | 168,7 | 190,6 | 165,4 |
| مؤشر الأسعار عند إنتاج الصناعة التحويلية | // | 175,3 | 275,6 | 350,3 | 381,4 |
| **استهلاك الطاقة الأوليـة** | 1000 طن | 4.884 | 5.463 | 6.883 | 7.924 |
| + إنتاج النفطي | // | 4,219 | 4,149 | 5,524 | 6,335 |
| + إنتاج الفوسفاط | // | 21.351 | 21.328 | 19.145 | 18.416 |
| + إنتاج الحديد | // | 163 | 210 | 83 | 635 |
| + إنتاج الرصاص | // | 144 | 105 | 105 | 106 |
| + إنتاج المنغنيز | // | 59 | 43 | 44 | 31 |
| + إنتاج النحاس | // | 65 | 42 | 34 | 36 |
| + إنتاج الزنك | // | 20 | 20 | 20 | 147 |

(*) - سنة الأساس 1992

الجدول رقم 6

## البناء والأشغال

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الناتج الداخلي الإجمالي | بالمليون درهم | 6.583 | 7.994 | 12.040 | 11.931 |
| إنتاج الإسمنت | 1000 طن | 3.739 | 3.879 | 6.223 | 6.284 |
| رخص البناء المخولة | العدد | 23.014 | 31.596 | 27.362 | 31.379 |
| القيمة المتوقعة للرخص المخولة | بالمليون درهم | 4.062 | 6.854 | 8.730 | 9.377 |
| عدد المساكن المتوقعة | العدد | 41,.199 | 59.699 | 50.299 | 57.281 |

الجدول رقم 7

## النقل والمواصلات

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الناتج الداخلي الإجمالي | بالمليون درهم | 5.144 | 10.510 | 15.191 | 17.221 |
| نقل المسافرين | | | | | |
| + النقل الجوي | بالآلاف | 3.377 | 3.807 | 4.300 | 4.841 |
| + النقل البحري | // | 996 | 888 | 1.367 | 1.565 |
| + النقل عبر السكك الحديدية | // | 7.520 | 12.154 | 11.369 | 9.881 |
| نقل السلع | | | | | |
| + النقل البحري | 1000 طن | 30.405 | 35.350 | 40.309 | 40.563 |
| + النقل عبر السكك الحديدية | // | 25.508 | 28.748 | 28.360 | 28.142 |
| + النقل البري (المكتب الوطني للنقل) | // | 10.170 | 13.837 | 15.745 | 15.627 |
| العربات المرقمة | العدد | 30.725 | 37.280 | 84.585 | - |
| + سيارات السياحة | // | 19.755 | 29.282 | 72.504 | - |
| العربات المستعملة 31 دجنبر | // | 698.545 | 828.312 | 1.105.822 | - |
| + سيارات السياحة | // | 462.566 | 554.059 | 778.880 | - |
| الشبكة الطرقية (فاتح يناير) | كلم | 57.530 | 59.171 | 59.790 | 60.449 |
| + الطرق الرئيسية | // | 10.448 | 10.882 | 10.914 | 10.888 |
| مداخيل البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية | بالمليون درهم | 704 | - | 4.209 | 5.312 |
| وضعية صندوق التوفير الوطني في 12/31 | // | 552 | 1.053 | 2.150 | 2.754 |
| وضعية مركز الشيكات البريدية 12/31 | // | 2.603 | 6.076 | 4.789 | 4.147 |

الجدول رقم 8

## السياحة

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| دخول السياح | بالآلاف | 1.815 | 2.248 | 3.252 | 3.465 |
| + العرب | // | 87 | 68 | 1.782 | 802 |
| + الفرنسيون | // | 404 | 444 | 429 | 439 |
| + الإسبان | // | 174 | 369 | 277 | 213 |
| + الألمان | // | 119 | 173 | 185 | 214 |
| + الإنجليز | // | 151 | 146 | 95 | 114 |
| عدد الليالي بالفنادق المصنفة | // | 8.236 | 10.242 | 10.670 | 11.536 |
| مقدرة الفنادق المصنفة | العدد | 384 | 445 | 509 | 553 |
| عدد أسرة الفنادق المصنفة | // | 57.566 | 71.821 | 84.237 | 89.953 |

الجدول رقم 9

## التجارة الخارجية

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الصادرات (فوب) | بالمليون درهم | 12.440 | 23.390 | 33.959 | 37.012 |
| الواردات (كاف) | // | 25.990 | 35.271 | 62.805 | 65.963 |
| السوق الأوربية المشتركة | | | | | |
| + الصادرات | // | 6.770 | 14.344 | 21.748 | 23.397 |
| + الواردات | // | 10.913 | 18.552 | 33.847 | 35.604 |
| صادرات المواد الغذائية | // | 3.019 | 6.346 | 8.966 | 10.352 |
| صادرات الفوسفاط | // | 3.445 | 3.080 | 2.621 | 2.584 |
| الواردات من النفط الخام | // | 6.592 | 5.331 | 8.001 | 6.902 |
| الواردات من القمح | // | 1.444 | 1.446 | 2.736 | 1.491 |
| الواردات من سلع التجهيز | // | 5.739 | 7.363 | 3.748 | 16.980 |
| رصيد الحساب الجاري لميزان الأداءات | // | 11.437 | 1.371 | 3.748 | 6.658 - |
| رصيد ميزان الأداءات | // | 1.168 | 1.502 | 5.831 | 3.323 + |

الجدول رقم 10

## النقد والائتمان

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الموجودات النقدية والشبه نقدية | بالمليون درهم | 39.566 | 75.546 | 146.507 | 174.242 |
| العملة الكتابية | // | 19.928 | 39.208 | 74.337 | 87.177 |
| + أبناك الودائع | // | 16.907 | 35.566 | 66.636 | 97.099 |
| + الموجودات الخارجية | // | 2.266 | 5.864 | 33.707 | 41.497 |
| الديون على الخزينة | // | 19.665 | 37.963 | 55.470 | 65.229 |
| قروض الاقتصاد | // | 17.213 | 32.518 | 66.020 | 79.336 |
| نفقات الميزانية | // | 29.786 | 35.675 | 49.279 | 61.916 |
| + ميزانية التسيير | // | 17.374 | 23.629 | 37.627 | 46.542 |
| + ميزانية التجهيز | // | 12.412 | 12.046 | 11.652 | 15.374 |
| + الدين العمومي | // | 4.806 | 8.557 | 16.650 | 21.713 |
| مداخيل الميزانية | // | 28.098 | 41.612 | 73.465 | 78.999 |
| + الضرائب المباشرة | // | 4.408 | 8.034 | 16.694 | 15.186 |
| + الضرائب غير المباشرة | // | 7.376 | 13.452 | 19.336 | 21.648 |
| + الرسوم الجمركية | // | 4.943 | 6.410 | 14.470 | 15.321 |

الجدول رقم 11

## الشغل - الأجور والأسعار

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| معدل اليد العاملة النشيطة (15 سنة فأكثر) | ٪ | 47,3 | 48,0 | 47,7 | - |
| معدل البطالة | ٪ | 11,3 | 14,7 | 16,0 | - |
| + السميك | درهم في الساعة | (1/5)2,72 | (85)3,93 | (1/5)6,6 | (1/7)7,26 |
| + السماك | درهم في اليوم | (1/5)14,00 | (85)20,32 | (1/5)34,18 | (1/7)37,60 |
| مؤشر أسعار الجملة (القطاع الفلاحي) | 100 = 1977 | 166,6 | 251,6 | 308,7 | 332,5 |
| المؤشر العام لتكلفة المعيشة ( 210 مادة) | ماي 1972 أبريل 1973 = 100 | 260,0 | 373,8 | 477,4 | 314,1 |
| + المواد الغذائية | // | 280,0 | 394,3 | 493,3 | 135,1 |
| + الألبسة | // | 218,4 | 294,3 | 384,5 | 142,5 |
| + السكن | // | 217,7 | 309,4 | 394,5 | 133,1 |
| + الصيانة، والنظافة والعلاج | // | 191,8 | 284,6 | 367,7 | 122,3 |
| + النقل وخدمات مختلفة | // | 269,6 | 423,9 | 569,4 | 122,9 |

الجدول رقم 12

## الصحة

| النوع | الوحدة | 1982 | 1987 | 1992 | 1994 |
|---|---|---|---|---|---|
| الأطباء الممارسين | العدد | 2.588 | 4.226 | 7.103 | 8.838 |
| + بالقطاع العمومي | // | 1.036 | 2.338 | 3.779 | 4.422 |
| الأسر المتوفرة في المؤسسات الاستشفائية | // | 24.913 | 25.254 | 26.048 | 26.352 |
| المرضى القبولين في المؤسسات الاستشفائية | بالآلاف | 482 | 487 | 637 | 680 |

# الملحق رقم (2)
# بعض المؤشرات المتعلقة بالمالية العامة

## الجدول رقم 13

**تطور الحسابات الأساسية للميزانية العامة للدولة النفقات والموارد[1]**
**(1970 - 1995)**

بالمليون درهم

| السنوات | الموارد العادية | المداخيل الجبائية | مداخيل عادية أخرى غير جبائية | النفقات العادية | نفقات التسيير | خدمة الدين العمومي | رصيد ميزانية التسيير (ادخار الميزانية) | نفقات الاستثمار | رصيد الميزانية العامة | النفقات العامة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1970 | 3.221 | 2.961 | 260 | 2.902 | 2.688 | 214 | 319 | 1.145- | 826- | 4.047 |
| 1971 | 3.267 | 3.071 | 196 | 3.106 | 2.884 | 222 | 161 | 1.123- | 962- | 4.229 |
| 1972 | 3.362 | 3.169 | 193 | 3.508 | 3.085 | 423 | 146- | 1.189- | 1.335- | 4.697 |
| 1973 | 4.142 | 3.745 | 397 | 3.796 | 3.346 | 450 | 346 | 1.208- | 862- | 5.004 |
| 1974 | 7.093 | 4.934 | 2.159 | 6.676 | 6.179 | 497 | 417 | 2.236- | 1.819- | 8.912 |
| 1975 | 8.490 | 7.105 | 1.385 | 7.567 | 7.001 | 566 | 923 | 4.454- | 3.531- | 12.021 |
| 1976 | 8.322 | 6.909 | 1.413 | 8.231 | 7.498 | 733 | 91 | 8.121- | 8.030- | 16.352 |
| 1977 | 10.784 | 9.825 | 959 | 9.502 | 8.498 | 1.004 | 1.282 | 10.306- | 9.024- | 19.808 |
| 1978 | 11.693 | 10.659 | 1.034 | 11.086 | 9.373 | 1.713 | 607 | 6.629- | 6.022- | 17.715 |
| 1979 | 13.802 | 12.265 | 1.537 | 13.000 | 10.713 | 2.287 | 802 | 9.016- | 8.214- | 22.016 |
| 1980 | 15.193 | 13.888 | 1.305 | 16.566 | 13.551 | 3.015 | 1.373- | 8.565- | 9.938- | 25.131 |
| 1981 | 17.838 | 15.321 | 2.517 | 20.499 | 15.974 | 4.525 | 2.661- | 9.612- | 12.273- | 30.111 |
| 1982 | 20.480 | 18.141 | 2.339 | 21.915 | 17.331 | 4.584 | 1.435- | 12.481- | 13.916- | 34.396 |
| 1983 | 21.094 | 19.097 | 1.997 | 23.161 | 17.999 | 5.162 | 2.067- | 7.979- | 10.046- | 31.140 |
| 1984 | 23.469 | 21.173 | 2.296 | 24.506 | 18.948 | 5.558 | 1.037- | 7.030- | 8.067 | 31.536 |
| 1985 | 26.746 | 23.995 | 2.751 | 28.427 | 20.701 | 7.726 | 1.681- | 9.312- | 10.993- | 37.739 |
| 1986 | 29.150 | 27.835 | 1.315 | 30.518 | 22.007 | 8.511 | 1.368- | 13.331- | 14.690- | 43.849 |
| 1987 | 32.747 | 30.700 | 2.047 | 31.343 | 22.636 | 8.707 | 1.404- | 9.841- | 8.437- | 41.184 |
| 1988 | 41.050 | 37.577 | 3.473 | 36.573 | 26.141 | 10.432 | 4.477 | 12.982- | 8.505- | 49.555 |
| 1989 | 43.825 | 40.457 | 3.368 | 40.710 | 28.600 | 12.110 | 3.115 | 15.390- | 12.275- | 56.100 |
| 1990 | 50.955 | 40.712 | 2.184 | 43.010 | 28.789 | 13.200 | 7.945 | 15.814 | 6.759- | 58.502 |
| 1991 | 55.537 | 45.644 | 2.112 | 47.406 | 32.906 | 13.308 | 8.131 | 15.058 | 6.927- | 62.464 |
| 1992 | 63.550 | 52.012 | 2.723 | 50.523 | 35.416 | 13.527 | 13.027 | 17.083 | 4.056- | 67.606 |
| 1993 | 68.337 | 52.815 | 15.522 | 54.754 | 38.114 | 14.722 | 13.583 | 19.597 | 6.014- | 74.351 |
| 1994 | 69.944 | 53.880 | 16.064 | 59.793 | 40.781 | 15.817 | 10.151 | 19.005 | 8.854- | 78.471 |
| 1995 | 67.462 | 52.229 | 15.233 | 62.335 | 42.807 | 16.783 | 5.127 | 19.680 | 14.553- | 82.015 |

1 - Source : 1970 - 1971, B.I.R.D, Maroc : Rapport sur le developpement économique et social, 1981, Annexes statistiques Tab, 5. 1 p 46, 1972-1989, Ministère des finances, Statistiques du trésor.

# الجدول رقم 14

## تطور تمويل الميزانية العامة[1] بالمليون درهم

| السنوات | التمويل الصافي | رصيد الحسابات الخاصة للخزينة | أموال مساهمات الميزانيات الملحقة | الودائع في الخزينة والشيكات البريدية | الاقتراضات | الاقتراضات الداخلية | الاقتراضات الخارجية | صندوق النقد الدولي | تسبيقات بنك المغرب | العمليات المصنفة والمنظمة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1970 | 826 | 170 | 48 | 20- | 460 | 192 | 268 | - | 170 | 2- |
| 1971 | 962 | 271 | 33 | 268 | 501 | 180 | 321 | - | 89- | 22- |
| 1972 | 1.335 | 205 | 37 | 87 | 773 | 332 | 441 | - | 226 | 9 |
| 1973 | 862 | 139 | 35 | 12- | 461 | 325 | 136 | - | 220 | 19 |
| 1974 | 1.819 | 243 | 55 | 684 | 932 | 599 | 333 | - | 232 | 327- |
| 1975 | 3.531 | 274- | 121 | 242 | 2.178 | 669 | 1.509 | - | 868 | 396 |
| 1976 | 8.030 | 196 | 176 | 481 | 6.203 | 1.559 | 4.644 | - | 708 | 266 |
| 1977 | 9.024 | 665 | 220 | 973 | 6.229 | 860 | 5.369 | - | 1.418 | 481- |
| 1978 | 6.022 | 861- | 122 | 335 | 5.552 | 1.631 | 3.921 | - | 1.007 | 133- |
| 1979 | 8.214 | 854 | 165 | 552 | 5.280 | 1.190 | 4.795 | - | 715 | 29- |
| 1980 | 9.938 | 1.028 | 144 | 329 | 7.334 | 1.578 | 4.975 | 781 | 1.259 | 156- |
| 1981 | 12.273 | 560- | 134 | 65- | 11.200 | 1.907 | 8.472 | 821 | 1.648 | 84- |
| 1982 | 13.916 | 1.043 | 325 | 1.496 | 12,483 | 1.960 | 7.638 | 2.885 | 1.342- | 89- |
| 1983 | 10.046 | 118- | 525 | 2.572- | 9.490 | 4.068 | 4.583 | 839 | 2.543 | 178 |
| 1984 | 8.067 | 280- | 47 | 953- | 9.518 | 2.179 | 5.994 | 1.374 | 49- | 245- |
| 1985 | 10.993 | 446- | - | 1.247- | 13.708 | 7.141 | 5.497 | 1.070 | 1.024- | 2 |
| 1986 | 14.690 | 59- | - | 5.064 | 10.337 | 10.964 | 1.990 | 2.617 | 416 | 227- |
| 1987 | 8.437 | 963- | - | 2.523 | 7.892 | 6.448 | 2.350 | 906 | 1.104- | 89 |
| 1988 | 8.505 | 425- | - | 1.840- | 9.395 | 4.893 | 5.154 | 652 | 1.461 | 86- |
| 1989 | 12.275 | 1.016- | - | 947 | 11.983 | 7.459 | 5.119 | 595 | 605 | 244- |
| 1990 | 6.759 | 1.341 | - | 465- | 9.376 | 455- | 9.831 | 1.287 | 453 | 23 |
| 1991 | 7.878 | - | - | - | 9.011 | 3.387 | 5.624 | 1.494 | 760 | - |
| 1992 | 5.238 | - | - | - | 1.278 | 1000 | 278 | 278- | 2.101 | - |
| 1993 | 7.425 | - | - | 30- | 8.888 | 8.382 | 957- | 1.462- | 1137- | - |
| 1994 | 9.143 | - | - | 252 | 10.968 | 13.568 | 4.425- | 1.400- | 1.095- | - |
| 1995 | 9.430 | - | - | 174 | 10.294 | 11.541 | 2.111 | 864- | 9.872+ | - |

1- Source : 1970 - 1971, B.I.R.D, Maroc : Rapport sur le developpement économique et social, 1981, Annexes statistiques Tab, 5. 1 p 46, 1972-1989, Ministère des finances, Statistiques du trésor sept 1990.

## الجدول رقم 15

**تطور المؤشرات الرئيسية للدولة من خلال المالية العامة [1]**
**(1970 - 1995)**

| السنوات | حصة المداخيل الجبائية في المداخيل العادية ٪ | حصة المداخيل الجبائية في النفقات العامة للدولة ٪ | حصة المداخيل العادية في التمويل العام للمالية العامة ٪ | حصة إدخار الميزانية في تمويل الاستثمارات العمومية ٪ | حصة العجز في الميزانية العامة للدولة ٪ |
|---|---|---|---|---|---|
| 1970 | 92 | 73 | 80 | 28 | 20 |
| 1975 | 84 | 59 | 71 | 21 | 29 |
| 1980 | 91 | 55 | 61 | - | 40 |
| 1981 | 86 | 51 | 59 | - | 41 |
| 1982 | 89 | 53 | 60 | - | 41 |
| 1983 | 91 | 61 | 68 | - | 32 |
| 1984 | 90 | 67 | 74 | - | 26 |
| 1985 | 90 | 64 | 67 | - | 26 |
| 1986 | 96 | 64 | 67 | - | 34 |
| 1987 | 94 | 75 | 80 | 14 | 21 |
| 1988 | 92 | 76 | 83 | 34 | 17 |
| 1989 | 92 | 72 | 78 | 20 | 22 |
| 1990 | 80 | 69 | 90 | 51 | 13 |
| 1991 | 82 | 73 | 89 | 54 | 11 |
| 1992 | 82 | 77 | 94 | 76 | 6 |
| 1993 | 84 | 77 | 91 | 69 | 8 |
| 1994 | 85 | 75 | 88 | 52 | 11 |
| 1995 | 90 | 74 | 82 | 26 | 17 |

## الجدول رقم 16

**تطور المؤشرات الرئيسية للدولة من خلال المالية العامة [2] (تابع)**
**(1970 - 1995)**

| السنوات | حصة النفقات العامة | | حصة تمويل نفقات الدولة | | النسبة المئوية إلى الناتج الداخلي الإجمالي | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | نفقات التسيير ٪ | نفقات خدمة الدين ٪ | الاقتراضات الداخلية ٪ | الاقتراضات الخارجية ٪ | المداخيل العادية ٪ | النفقات العادية ٪ | نسبة خدمة الدين ٪ | النفقات الاستثمار ٪ | النفقات العامة للدولة ٪ | عجز الميزانية ٪ |
| 1970 | 93 | 7 | 5 | 7 | 17 | 15 | 1 | 6 | 21 | 4 |
| 1975 | 93 | 7 | 6 | 13 | 23 | 21 | 2 | 12 | 33 | 10 |
| 1980 | 82 | 18 | 6 | 23 | 21 | 22 | 4 | 12 | 34 | 13 |
| 1981 | 78 | 22 | 6 | 31 | 23 | 26 | 6 | 12 | 38 | 17 |
| 1982 | 79 | 21 | 6 | 31 | 22 | 24 | 5 | 13 | 37 | 15 |
| 1983 | 78 | 22 | 13 | 17 | 21 | 23 | 5 | 8 | 31 | 10 |
| 1984 | 77 | 23 | 7 | 23 | 21 | 22 | 5 | 6 | 28 | 7 |
| 1985 | 73 | 27 | 19 | 17 | 21 | 22 | 6 | 7 | 29 | 8 |
| 1986 | 72 | 28 | 25 | 1 | 19 | 20 | 6 | 9 | 28 | 10 |
| 1987 | 72 | 28 | 16 | 4 | 21 | 20 | 6 | 6 | 26 | 5 |
| 1988 | 71 | 29 | 10 | 9 | 23 | 20 | 6 | 7 | 27 | 5 |
| 1989 | 70 | 30 | 13 | 8 | 23 | 21 | 6 | 8 | 29 | 6 |
| 1990 | 71 | 22 | - | 16 | 24 | 20 | 6 | 7 | 27 | 5 |
| 1991 | 69 | 21 | 4 | 9 | 23 | 19 | 5 | 6 | 25 | 3 |
| 1992 | 70 | 20 | 7 | - | 26 | 20 | 5 | 7 | 27 | 5 |
| 1993 | 68 | 19 | 11 | - | 27 | 21 | 5 | 7 | 29 | 2 |
| 1994 | 68 | 20 | 17 | - | 25 | 21 | 5 | 6 | 28 | 3 |
| 1995 | 68 | 20 | 14 | - | 24 | 21 | 6 | 7 | 29 | 5 |

1 - تركيب مستمد من الجداول السابقة.
2 - تركيب مستمد من الجداول السابقة.

# الملحق رقم (3)

## بعض مؤشرات النظام الجبائي المغربي

### الجدول رقم 17

**تطور المداخيل الجبائية [1] حسب 100 وحدة من الناتج الداخلي الإجمالي حسب كل فرد**

**1995 - 1956**

| السنوات | الناتج الداخلي الإجمالي بالمليون درهم (أ) | السكان بالآلاف (ب) | المداخيل الجبائية بالمليون درهم (ج) | المداخيل الجبائية على الاستهلاك بالمليون درهم (د) | الضغط الجبائي أ / ج % | الضغط الجبائي على الاستهلاك أ / د % | الضغط الجبائية الفردية بالدرهم ب / ج | المداخيل الجبائية على الاستهلاك الفردي بالدرهم ب / د | الناتج الداخلي الإجمالي الفردي بالدرهم ب / د |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1956 | 7.030 | 10.675 | 641 | 405 | 9,1 | 5,8 | 60 | 38 | 659 |
| 1957 | 7.220 | 10.860 | 774 | 536 | 10,7 | 7,4 | 71 | 49 | 665 |
| 1958 | 8.170 | 11.095 | 913 | 638 | 11,2 | 7,8 | 82 | 58 | 736 |
| 1959 | 8.300 | 11.350 | 877 | 605 | 10,6 | 7,3 | 77 | 53 | 731 |
| 1960 | 9.690 | 11.626 | 988 | 676 | 10,2 | 7,0 | 85 | 58 | 833 |
| 1961 | 9.040 | 12.030 | 1.025 | 740 | 11,3 | 8,2 | 85 | 62 | 751 |
| 1962 | 10.620 | 12.360 | 1.148 | 837 | 10,8 | 7,9 | 93 | 68 | 859 |
| 1963 | 11.860 | 12.665 | 1.328 | 941 | 11,2 | 7,9 | 93 | 68 | 859 |
| 1964 | 12.490 | 12.953 | 1.324 | 963 | 10,6 | 7,7 | 102 | 74 | 964 |
| 1965 | 13.160 | 13.323 | 1.482 | 899 | 11,3 | 6,8 | 111 | 68 | 988 |
| 1966 | 12.840 | 13.550 | 1.667 | 1.027 | 13,0 | 8,0 | 123 | 76 | 948 |
| 1967 | 13.600 | 13.726 | 1.753 | 1.092 | 12,9 | 7,1 | 128 | 80 | 991 |
| 1968 | 15.100 | 14.342 | 2.114 | 1.306 | 14,0 | 7,9 | 147 | 91 | 1.053 |
| 1969 | 15.920 | 15.030 | 2.647 | 1.804 | 16,7 | 10,0 | 176 | 120 | 1.059 |
| 1970 | 16.960 | 15.310 | 2.961 | 2.046 | 17,5 | 12,1 | 193 | 134 | 1.108 |
| 1971 | 18.570 | 15.379 | 3.128 | 2.170 | 16,8 | 10,2 | 204 | 141 | 1.207 |
| 1972 | 20.150 | 15.704 | 3.232 | 2.227 | 16,0 | 9,8 | 206 | 142 | 1.283 |
| 1973 | 21.310 | 16.309 | 3.745 | 2.558 | 17,6 | 10,3 | 230 | 157 | 1.307 |
| 1974 | 26.740 | 16.800 | 4.875 | 3.272 | 18,2 | 9,7 | 290 | 195 | 1.592 |
| 1975 | 36.418 | 17.305 | 7.164 | 4.006 | 19,7 | 11,0 | 414 | 232 | 2.104 |
| 1976 | 41.316 | 17.825 | 6.909 | 4.725 | 16,7 | 11,4 | 388 | 665 | 2.318 |
| 1977 | 49.761 | 18.359 | 9.825 | 6.524 | 19,7 | 13,1 | 535 | 355 | 2.710 |
| 1978 | 55.154 | 18.900 | 10.659 | 6.993 | 19,3 | 12,7 | 564 | 370 | 2.918 |
| 1979 | 62.043 | 19.458 | 12.265 | 8.149 | 19,8 | 13,1 | 630 | 419 | 3.189 |
| 1980 | 74.090 | 20.050 | 13.888 | 9.755 | 18,7 | 13,2 | 693 | 487 | 3.695 |
| 1981 | 79.034 | 20.646 | 15.321 | 19.744 | 19,4 | 13,6 | 742 | 520 | 3.828 |
| 1982 | 92.888 | 20.419 | 18.141 | 13.341 | 19,4 | 14,4 | 888 | 653 | 4.550 |
| 1983 | 99.143 | 20.896 | 19.067 | 12.201 | 19,3 | 12,3 | 914 | 584 | 4.745 |
| 1984 | 112.345 | 21.465 | 21.173 | 15.021 | 18,9 | 13,4 | 986 | 700 | 5.234 |
| 1985 | 129.507 | 22.068 | 23.995 | 16.334 | 18,5 | 12,6 | 1.087 | 740 | 5.869 |
| 1986 | 154.336 | 22.703 | 27.835 | 20.265 | 18,0 | 13,1 | 1.226 | 893 | 6.798 |
| 1987 | 157.834 | 23.376 | 30.700 | 21.971 | 19,5 | 13,9 | 1.313 | 940 | 6.752 |
| 1988 | 180.486 | 23.958 | 37.577 | 26.938 | 20,8 | 14,9 | 1.568 | 1.124 | 7.533 |
| 1989 | 194.100 | 24.552 | 40.457 | 28.768 | 20,8 | 14,8 | 1.648 | 1.172 | 7.906 |
| 1990 | 213.990 | 25.208 | 40.712 | 28.515 | 19,0 | 13,3 | 1.615 | 1.131 | 8.488 |
| 1991 | 240.757 | 26.000 | 45.644 | 31.080 | 18,9 | 12,9 | 1.755 | 1.195 | 9.259 |
| 1992 | 245.572 | 27.000 | 52.012 | 34.579 | 21,1 | 14,0 | 1.926 | 1.280 | 9.095 |
| 1993 | 249.223 | 26.042 | 52.815 | 34.886 | 21,2 | 14,0 | 2.028 | 1.339 | 9.570 |
| 1994 | 279.296 | 26.590 | 53.880 | 35.894 | 19,3 | 12,8 | 2.026 | 1.349 | 10.503 |
| 1995 | 276.878 | 27.137 | 52.229 | 33.251 | 18,8 | 12,0 | 1.924 | 1.225 | 10.203 |

1 - Source : Annuaire statistiques du Maroc, statistiques du Trésor Rapport Annuel de la Banque du Maroc.

# الجدول رقم 18

**تطور مداخيل الضرائب المباشرة[1]**
**1956 - 1995 بالمليون درهم بالنسب المائوية**

| السنوات | الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة العامة على الدخل | الضريبة على الأرباح المهنية والضريبة على الشركات | واجب التضامن الوطني | الضريبة المهنية (الباتانتا) | المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين | الضريبة على الأرباح العقارية | الضريبة الحضرية | الضريبة على محصولات الأسهم والوظيفات المالية ذات الدخل الثابت | الضريبة الفلاحية | مخلفات رسوم الرخص وزائدات المتأخرات من الضرائب | مجموع الضرائب المباشرة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1956 | 23 13% | 93 51% | - | 4 2% | - | - | 1 - | - | 61 33% | 2 1% | 184 100% |
| 1960 | 40 67% | 139 60% | - | 3 1% | - | - | 2 1% | - | 48 21% | 1 - | 233 100% |
| 1965 | 78 17% | 294 62% | - | 53 11% | - | - | 2 | - | 43 9% | 1 - | 471 100% |
| 1970 | 155 21% | 430 59% | - | 76 11% | - | - | 19 3% | - | 47 6% | 3 - | 730 100% |
| 1975 | 376 14% | 2.100 77% | - | 119 4% | 38 1% | - | 24 1% | 17 1% | 42 2% | 17 - | 2.736 100% |
| 1980 | 1.088 31% | 1.719 49% | 204 6% | 191 5% | 84 2% | 63 2% | 22 1% | 66 2% | 48 1% | 48 1% | 3.533 100% |
| 1981 | 1.306 33% | 1.801 46% | 302 8% | 164 4% | 103 3% | 54 1% | 31 1% | 65 2% | 55 1% | 52 1% | 3.933 100% |
| 1982 | 1.564 38% | 1.561 38% | 357 9% | 282 7% | 104 2% | 79 2% | 36 1% | 43 1% | 18 - | 76 2% | 4.120 100% |
| 1983 | 1.847 40% | 1.785 39% | 401 9% | 250 5% | 64 1% | 81 2% | 44 1% | 37 1% | 5 - | 85 2% | 4.599 100% |
| 1984 | 2.026 39% | 2.145 41% | 462 9% | 263 5% | 134 3% | 69 1% | 29 - | 44 1% | 2 - | 84 1% | 5.258 100% |
| 1985 | 2.417 38% | 2.484 39% | 581 9% | 375 6% | 136 2% | 103 2% | 39 - | 62 1% | 3 - | 119 3% | 6.319 100% |
| 1986 | 2.694 41% | 2.525 39% | 593 9% | 302 5% | 134 2% | 106 2% | 32 - | 52 1% | 3 - | 108 1% | 6.549 100% |
| 1987 | 2.975 39% | 2.826 37% | 679 9% | 521 7% | 277 4% | 111 1% | 56 1% | 62 1% | 1 - | 104 1% | 7.621 100% |
| 1988 | 3.397 36% | 3.720 39% | 840 9% | 726 8% | 374 4% | 91 1% | 66 1% | 77 1% | 1 - | 132 1% | 9.424 100% |
| 1989 | 3.956 36% | 4.019 39% | 953 9% | 211 6% | 401 4% | 75 1% | 79 1% | 85 1% | 1 - | 194 1% | 10.374 100% |
| 1990 | 4.268 35% | 5.438 45% | 770 6% | 749 6% | 436 3% | 125 1% | 38 - | 103 - | 1 - | 63 - | 11.991 100% |
| 1991 | 5.471 38% | 6.057 42% | 727 5% | 815 5% | 480 3% | 262 1% | 60 - | 129 - | - | 116 - | 14.117 100% |
| 1992 | 6.729 38% | 7.188 41% | 801 4% | 1.693 9% | 31 - | 684 3% | 45 - | 149 - | - | 177 1% | 17.497 100% |
| 1993 | 6.999 45% | 5.849 38% | 646 4% | 120 0.7% | 14 - | 429 2% | 35 - | 1.028 6% | - | 255 1% | 15.375 100% |
| 1994 | 7.277 47% | 5.176 34% | 702 4% | 197 1% | 8 - | 392 2% | 40 - | 1.155 7% | - | 267 1% | 15.214 100% |
| 1995 | 7.733 47% | 5.197 32% | 694 4% | 211 1% | 4 - | 373 2% | 44 - | 1.569 9% | - | 337 2% | 16.162 100% |

-1 Source : ministère du Plan, Ministère des Finances, Statistiques du Trésor

# الجدول رقم 19

**تطور مداخيل الرسوم الجمركية**

**(1995 - 1956)**

بالمليون درهم وبالنسب المائوية

| السنوات | الرسوم على الواردات | الرسم الخاص على الواردات | الرسم على خروج المعادن | رسوم أخرى على الصادرات | مجموع الرسوم الجمركية |
|---|---|---|---|---|---|
| 1956 | 154<br>86% | -<br>- | 19<br>11% | 6<br>3% | 179<br>100% |
| 1960 | 255<br>88% | 30<br>- | 29<br>9% | 9<br>3% | 323<br>100% |
| 1965 | 278<br>75% | 50<br>13% | 36<br>10% | 11<br>- | 375<br>100% |
| 1970 | 452<br>76% | 88<br>15% | 54<br>9% | 5<br>2% | 399<br>100% |
| 1975 | 688<br>55% | 319<br>26% | 209<br>17% | 21<br>1% | 1277<br>100% |
| 1980 | 1.230<br>35% | 2.085<br>59% | 177<br>5% | 38<br>1% | 3.530<br>100% |
| 1981 | 1.506<br>36% | 2.445<br>58% | 212<br>5% | 45<br>1% | 4.208<br>100% |
| 1982 | 1.703<br>34% | 2.994<br>61% | 195<br>4% | 51<br>1% | 4.943<br>100% |
| 1983 | 1.598<br>36% | 2.631<br>59% | 159<br>4% | 64<br>1% | 4.452<br>100% |
| 1984 | 1.885<br>40% | 2.533<br>54% | 225<br>5% | 71<br>1% | 4.714<br>100% |
| 1985 | 2.245<br>47% | 2.221<br>46% | 246<br>5% | 87<br>2% | 4.799<br>100% |
| 1986 | 2.373<br>51% | 2.033<br>44% | 216<br>5% | 8<br>- | 4.630<br>100% |
| 1987 | 3.059<br>66% | 1.402<br>30% | 178<br>4% | 5<br>- | 4.644<br>100% |
| 1988 | 3.529<br>49% | 3.597<br>49% | 162<br>2% | 7<br>- | 7.295<br>100% |
| 1989 | 3.958<br>47% | 4.361<br>51% | 177<br>3% | -<br>- | 8.496<br>100% |
| 1990 | 4.744<br>47% | 5.119<br>51% | 163<br>1% | -<br>- | 10.026<br>100% |
| 1991 | 5.850<br>45% | 6.938<br>53% | 120<br>- | -<br>- | 12.908<br>100% |
| 1992 | 6.336<br>43% | 8.106<br>56% | 18<br>- | -<br>- | 14.470<br>100% |
| 1993 | 6.312<br>50% | 6.235<br>49% | 9<br>- | -<br>- | 12.556<br>100% |
| 1994 | 6.133<br>47% | 6.845<br>52% | 12<br>- | -<br>- | 12.990<br>100% |
| 1995 | 5.460<br>46% | 6.351<br>53% | 32<br>- | -<br>- | 11.843<br>100% |

## الجدول رقم 20

**تطور مداخيل الضرائب غير المباشرة**
**1956 - 1995 بالمليون درهم بالنسب المائوية**

| السنوات | الضريبة على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة | الضريبة على رقم الأعمال الداخلية | الضريبة على رقم الأعمال عند الاستيراد | الضرائب الداخلية على الاستهلاك | الضريبة على التبغ | الضريبة على المنتجات النفطية | الضريبة على السكر | الضريبة على الخمور والكحول | ضرائب أخرى | مجموع الضرائب غير المباشرة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1956 | 32 22% | - - | - - | 183 78% | - - | 136 - | - - | - - | - - | 235 100% |
| 1960 | 137 39% | 63 18% | 74 21% | 214 61% | - | 126 39% | 53 15% | 11 3% | 24 4% | 351 100% |
| 1965 | 216 41% | 105 20% | 11 21% | 310 59% | - | 189 36% | 68 13% | 21 4% | 32 5% | 526 100% |
| 1970 | 762 54% | 318 22% | 444 32% | 657 46% | 185 13% | 325 23% | 90 6% | 20 1% | 37 3% | 1.419 100% |
| 1975 | 1.611 64% | 563 22% | 1.048 42% | 905 36% | 291 12% | 415 16% | 96 4% | 49 2% | 54 2% | 2.516 100% |
| 1980 | 3.665 67% | 1.927 35% | 1.738 32% | 1.822 33% | 847 15% | 532 10% | 122 2% | 89 2% | 232 4% | 5.487 100% |
| 1981 | 4.040 70% | 2.003 35% | 2.037 35% | 1.744 30% | 848 15% | 496 9% | 115 2% | 102 3% | 183 1% | 5.784 100% |
| 1982 | 5.439 74% | 2.620 36% | 2.819 38% | 1.937 26% | 958 13% | 500 7% | 113 2% | 101 1% | 265 3% | 7.376 100% |
| 1983 | 6.005 72% | 3.129 38% | 2.876 34% | 2.285 28% | 1.266 15% | 499 6% | 127 2% | 107 1% | 286 4% | 8.290 100% |
| 1984 | 6.557 72% | 3.933 32% | 3.624 40% | 2.504 28% | 1.477 16% | 504 6% | 120 1% | 110 1% | 293 4% | 9.061 100% |
| 1985 | 7.741 75% | 3.646 35% | 4.095 40% | 2.581 25% | 1.526 15% | 508 5% | 124 1% | 129 1% | 294 3% | 10.322 100% |
| 1986 | 7.842 55% | 3.679 26% | 4.163 29% | 6.414 45% | 1.620 11% | 4.287 30% | 130 1% | 127 1% | 250 2% | 14.256 100% |
| 1987 | 8.200 52% | 3.801 24% | 4.399 28% | 7.569 48% | 2.040 13% | 4.939 31% | 135 1% | 127 1% | 328 2% | 15.769 100% |
| 1988 | 9.536 50% | 4.289 22% | 5.247 28% | 9.425 50% | 2.361 13% | 6.458 34% | 140 1% | 124 - | 342 2% | 18.961 100% |
| 1989 | 10.560 54% | 4.551 23% | 6.009 31% | 9.009 46% | 2.565 13% | 5.735 29% | 143 1% | 132 1% | 434 2% | 19.569 100% |
| 1990 | 11.972 58% | 4.947 24% | 7.025 34% | 8.604 41% | 2.987 14% | 5.060 24% | 141 | 144 | - | 20.576 100% |
| 1991 | 13.200 62% | 5.280 24% | 7.920 37% | 7.935 37% | 3.200 15% | 4.700 22% | - | - | - | 21.135 100% |
| 1992 | 14.800 62% | 6.500 27% | 8.300 34% | 8.925 37% | 3.700 15% | 5.800 24% | - | - | - | 23.725 100% |
| 1993 | 14.610 65% | 6.904 30% | 7.706 34% | 7.720 34% | 4.292 19% | 5.054 22% | - | - | 3.428 15% | 22.330 100% |
| 1994 | 14.998 65% | 6.510 28% | 8.488 37% | 7.906 34% | 4.590 20% | 8.779 38% | - | - | 3.316 14% | 22.904 100% |
| 1995 | 15.821 73% | 6.897 32% | 8.924 41% | 5.587 26% | 4.546 21% | 8.656 40% | - | - | 1.041 4% | 21.408 100% |

# الجدول رقم 21

**تطور مداخيل رسوم التسجيل والتنبر[1]**
**1956 - 1995 بالمليون درهم وبالنسب المأوية**

| السنوات | رسوم التسجيل | رسوم التسجيل على التحويلات | الرسوم القضائية | رسوم أخرى | الرسم على السيارات | رسوم التنبر | التنبر الجمركي | التنبر الفريد | رسوم أخرى | مجموع رسوم التسجيل والتنبر |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1956 | 27<br>63% | - | - | - | - | 16<br>37% | - | - | - | 43<br>100% |
| 1960 | 41<br>51% | - | - | - | - | 40<br>49% | - | - | - | 81<br>100% |
| 1965 | 56<br>51% | - | - | - | 10<br>8% | 45<br>41% | - | - | - | 111<br>100% |
| 1970 | 108<br>51% | - | - | - | 18<br>9% | 84<br>40% | - | - | - | 210<br>100% |
| 1975 | 200<br>51% | 147<br>37% | - | - | 27<br>6% | 169<br>43% | 60<br>15% | - | - | 396<br>100% |
| 1980 | 385<br>29% | 280<br>21% | 41<br>3% | 64<br>5% | 125<br>9% | 827<br>62% | 591<br>44% | 119<br>9% | 117<br>9% | 1.337<br>100% |
| 1981 | 387<br>28% | 272<br>20% | 47<br>3% | 68<br>5% | 89<br>6% | 920<br>66% | 684<br>49% | 124<br>9% | 112<br>8% | 1.396<br>100% |
| 1982 | 434<br>25% | 303<br>18% | 53<br>3% | 78<br>4% | 149<br>9% | 1.119<br>66% | 849<br>50% | 115<br>7% | 155<br>9% | 1.702<br>100% |
| 1983 | 476<br>27% | 346<br>20% | 56<br>3% | 74<br>4% | 144<br>8% | 1.136<br>65% | 810<br>46% | 159<br>9% | 167<br>10% | 1.756<br>100% |
| 1984 | 598<br>28% | 392<br>18% | 71<br>3% | 135<br>7% | 228<br>11% | 1314<br>16% | 906<br>42% | 224<br>11% | 184<br>8% | 2.140<br>100% |
| 1985 | 709<br>31% | 472<br>21% | 94<br>4% | 143<br>6% | 139<br>8% | 1.407<br>62% | 972<br>43% | 193<br>9% | 242<br>10% | 2.255<br>100% |
| 1986 | 797<br>33% | 522<br>22% | 104<br>4% | 171<br>7% | 139<br>6% | 1.464<br>61% | 970<br>40% | 227<br>10% | 267<br>11% | 2.400<br>100% |
| 1987 | 925<br>35% | 632<br>24% | 121<br>5% | 172<br>6% | 227<br>8% | 1514<br>57% | 995<br>37% | 214<br>8% | 305<br>12% | 2.666<br>100% |
| 1988 | 1.046<br>55% | 707<br>37% | 133<br>7% | 206<br>11% | 221<br>12% | 630<br>33% | 50<br>3% | 236<br>12% | 344<br>18% | 1.897<br>100% |
| 1989 | 1.138<br>56% | 706<br>35% | 163<br>8% | 269<br>13% | 274<br>14% | 606<br>30% | 21<br>1% | 271<br>13% | 314<br>16% | 2.018<br>100% |
| 1990 | 1.288<br>52% | 818<br>33% | 175<br>7% | 213<br>8% | 305<br>12% | 872<br>35% | 12<br>- | 527<br>21% | - | 2.465<br>100% |
| 1991 | 1.420<br>54% | - | - | - | 327<br>12% | 844<br>32% | - | - | - | 2.591<br>100% |
| 1992 | 1.501<br>56% | - | - | - | 376<br>14% | 773<br>27% | - | - | - | 2.650<br>100% |
| 1993 | 1.418<br>55% | - | - | - | 431<br>16% | 718<br>27% | - | - | - | 2.567<br>100% |
| 1994 | 1.499<br>54% | - | - | - | 511<br>18% | 764<br>27% | - | - | - | 2.774<br>100% |
| 1995 | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 2.816<br>100% |

1- المصدر : وزارة المخطيط ، وزارة المالية، إحصائيات الخزينة.

# المراجع باللغة العربية

## أولا : الكتب والمؤلفات


- **إسماعيل صبري عبدالله**، الدعوة المعاصرة إلى التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص، مجلة المستقبل العربي العدد 142، دجنبر 1990.
- **البرتيني (ج.م)** ، التخلف والتنمية في العالم الثالث ، مكتبة العالم الثالث ، دار الحقيقية، كتاب مترجم ، الطبعة الثالثة ، بيروت لبنان 1980 .
- **البيرعياش** ، المغرب والاستعمار، حصيلة السيطرة الفرنسية ، كتاب مترجم إلى العربية، دار الخطابي ، الطبعة الأولى ، أبريل 1985.
- **الحبيب المالكي** ، الاقتصاد المغربي والأزمة ، مجموعة مقالات للمؤلف ، 1988 .
- **حامد عبد المجيد دراز** ، مبادىء الاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1979 .
- **رمزي زكي**، هذه الليبرالية الجديدة المتوحشة، الفكر الاستراتيجي، العدد 41، 1992.
- **رمزي زكي**، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، الناشر : سينا للنشر، الطبعة الأولى 1992 ، ص : (29).
- **رمزي زكي**، التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، الطبعة الأولى 1996
- **صباح نعوش** ، المالية العامة ، ومالية الدول النامية، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء 1983 .
- **صباح نعوش** ، الضرائب المباشرة في المغرب ، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء 1986.
- **صباح نعوش** ، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي ، بيروت لبنان ، المغرب ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى 1987.
- **عبد المنعم فوزي ودولاور علي**، مالية الدولة ، الطبعة الأولى 1992، منشآت المعارف بالاسكندرية.
- **عبد المنعم فوزي** ، النظم الضريبية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1973
- **عبد الكريم صادق بركات** ، الاقتصاد المالي ، منشات المعارف بالاسكندرية ، يناير1978 .
- **عباس برادة** ، في سبيل الوعي الاقتصادي ، من منشورات جمعية الدراسات الاقتصادية والاجتماعية تحت اشراف المعهد الجامعي للبحث العلمي 1979 .
- **عبد الهادي النجار** ، اقتصاديات النشاط الحكومي ، مطبوعات جامعة الكويت ، 1982 .
- **عبد المجيد أسعد** ، مالية الجماعات المحلية بالمغرب ، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء يناير 1991 .
- **مصطفى الكثيري** ، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب ، كتاب مترجم ، دار النشر المغربية 1985
- **مصطفى رشدي شيحة** ، علم الاقتصاد من خلال التحليل الجزئي ، الدار الجامعية ، 1987 .
- **محمد العبد الي** ، التحليل الاقتصادي المعاصر وأسس السياسات الاقتصادية ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى 1991 .
- **يونس أحمد البطريق** ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، 1985.

## ثانيا : رسائل وأبحاث جامعية

- **إدريس جناتي الغالي** ، سياسة الميزانية في المغرب ، رسالة دبلوم الدراسات العليا ، جامعة الحسن الثاني ، الدار البيضاء 1984 .
- **أمينة المالقي الشرقاوي** ، العجز المالي في المغرب ، (1973 - 1984) ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، نونبر 1986 جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء .
- **البشير وعدي**، مديرية الضرائب : من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الادراي مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، 1991 .
- **محمد سليم الورياكلي** ، حدود وامكانيات إعادة توزيع الدخول عبر الادارة الجبائية، رسالة دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق ، الدار البيضاء، أبريل 1986.

## ثالثا : مختلفات .

- **الحبيب المالكي** ، العالم ... أزمة إلى أين ؟ ، حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي ، 20 – 21 اكتوبر 1983.
- **الحبيب المالكي** ، تمويل مشاريع التنمية : مشكلة اختيارات اقتصادية ، الاتحاد الاشتراكي ، 13 أكتوبر 1984 .
- **الحبيب المالكي** ، التخلف ومنطق الإقتصاد الحر ، حوار في جريدة الإتحاد الإشتراكي ، 17 ماي 1985 .
- **مصطفى الكثيري** ، حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي ، 14 يونيو 1985 .
- **نجيب اقصيبي** ، حوار في جريدة الاتحاد الاشتراكي 28 يونيو 1985 .
- تدخلات النواب في البرلمان أثناء مناقشة الاصلاحات الجبائية والقوانين المالية السنوية .
- تقارير بنك المغرب ، والقوانين المالية السنوية .
- قوانين الاستثمارات الصادرة منذ الاستقلال .
- القوانين الجبائية المغربية المعمول بها منذ عهد الحماية .
- مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية الصادرة منذ الاستقلال .

# المراجع باللغة الفرنسية


- ARDANT (G) , Théorie sociologique de l'impôt, S.E.V.P.E.N, Paris 1965.
- ARDANT (G), Histoire de l'impôt, Fayard, 1972
- AKESBI (N), Fiscalité et crise de logement au Maroc (ou l'effet pervers d'une politique d'incitation inconsidérée, Economie et Socialisme, Revue marocaine de réflexion et de débat, n° 8 , 1988
- AKESBI (N), L'impôt général sur le revenu : un impôt en mal des revenus ? in Revue marocaine de droit et d'économie du développement n° 24, 1991 .
- AKESBI (N), Politique fiscale et développement économique , le cas du Maroc, thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Paris 1991.
- BROCHIER (H), LIAU (P), MICHALET (CH. A) , Economie Financière, P.U.F, 1974.
- BELTRAM (P), Systèmes fiscaux, P.U. F, Ed. Que Sais- je ? 1975
- BEN BRIK (A), la taxe sur le chiffre d'affaires au Maroc, Mémoire de D.E.S, Faculté de droit, Rabat, 1976.
- B. I. R. D, Maroc, Rapport sur le développement économique et social, " pauvreté absolue", Washington, octobre 1979.
- B. I. R. D, Rapport sur le développement économique et social du Maroc, Washington, 1981.
- BERRADA (A), Fiscalité indirecte, pouvoir d'achat et accumulation du capital, in Revue AL Assas, n° 54, juillet - Août 1983.
- BELAL (A), L'investissement au maroc (1912 - 1964), edit. Magrébines, casablanca, 1979.
- BOUMLIK (M), le système d'imposition des revenus à la veille de la réforme fiscale , Revue marocaine de droit et d'économie de développement n° 4, 1984.
- BENAZZOU (C), Le maroc face à l'endettement extérieur , edit. Magrébines, 1986.
- B. I. R. D, L'Afrique subsaharienne de la crise à une croissance durable, Washington D. C, sept 1989.
- CRISTIAN (F), Ajustement des politiques Economiques et croissances : aperçu général, F.M. I, 1988 , Colloque organisé par le ministère des finances du Royaume du Maroc et le F. M. I
- DUE (J.F) L'impôt indirect au service du développement, tendances actuelles, Chicago Press University, 1971.

- DUVERGER (M) , Finances Publiques, P. U.F. 10ème edit, 1984
- EL MALKI (H), Au delà des chiffres quel développement ? édit, 1984.
- El KTIRI (M) ET AKESBI (N), la réforme de la fiscalité marocaine, à l'heure de l'ajustement structurel, edit. Toubkal, 1987
- EL MIDAOUI (A), les entreprises publiques au Maroc et leur participation au développement, edit. Impression Afrique- Orient, 1981.
- EL MALKI (H), trente ans déconomie marocaine (1960 - 1990) C.N.R.S, Paris 1989.
- EL MALKI (H), Vers la recherche de nouvelles solutions à la crise, une issue à la crise ? in, politiques de sorties de crise et relation Nord- Sud, 1989.
- FONTANEAUX, la direction des investissements, R.S.L.F, n°4, 1954
- F. M. I. B. I. R. D, Rapport sur le royaume du Maroc et le Fonds Monétaire International, 1988. La réforme fiscale au Maroc 1987.
- F.M.I Gouvernement finances statistics years book, vol. XIII, 1989.
- FRISCHTAK (C), la concurrence : un instrument de la politique industrielle dans les P.V.D.F.D.
- GONDILLOT (T), Le mouvement international de réforme fiscale : Vérités et mensonges sur les baisses d'impôts des années 80, édit. Hatier, Paris 1989.
- HIRSHMAN (A.O), Stratégie du développement économique, Economie et Humanisme, Edit. ouvrières, 1974.
- HAMDOUCHE (B), Politiques de développement et d'ajustement au Maroc à l'épreuve de la crise édit Smer, 1ère édition 1990.
- HUGON (PH), Les politiques d'ajustement dans les pays en voie de développement, environnement africain.
- KHROUZ (D), L'économie marocaine, les raisons de la crise, édit Magrébines, 1988.
- LAURE (M), Traité de politique Fiscale, P.U.F, 1956.
- LAUFENBURGER (H), Histoire de l'impôt, P.U.F, 1959.
- LOZE (M), Les Finances de l'ETAT, Edit la Porte, 1971.
- LEPAGE (H), Demain le libéralisme, librairie Générale française coll. Pluriel, Paris 1978.
- LEFEBRE (F) , Le Système fiscale Américain, Paris 1978.
- L'HERITEAU, Le fonds Monétaire Internationnal et les pays du Tiers-Monde, édit. P.U.F, Paris 1989.
- LONGUEVILLE (G), Le mouvement internal de réformes fiscales : Ambitions et limites du renouveau libéral regards sur l'actualité, n° 137, D.F, 1988.
- MORISSON (C), Ajustement et équité au Maroc, O.C.D.E, 1991.
- MRABET (E), Coopération internationale multilatérale et développement au Maroc édit. Pedone, Paris 1983
- MEHL (L),et BELRAM (P), Sciences et Technique Fiscale, Paris,P.U.F,1984.
- MOULINE (T), L'industrie, in Panorama Economique du Maroc 1969-1985; édit; Magrébines, Casablanca 1985.

- NGAOSYVATHN (P), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, L.G.D.J, 1974.
- NGAOSYVATHN (P), La fraude fiscale dans les Etats du tiers monde, problèmes économiques, n° 1414, du 19 mars 1975, document. française.
- OUALALOU (F), Les réformes fiscales dans les pays sous développés : défaillances et blocage, journée d'études du 20 mai 1978.
- O.C.D.E, Statistiques des recettes des pays membres de l'O.C.D.E. 1965-1987.
- PAUL-MARIE GAUDEMENT, Le droit financier comparé, billan et perspectives, in le livre centenaire de la société de législation comparée, 1969.
- PERCEBOIS (T), Fiscalité et croissances, Economica 1977.
- ROUFI (M.L), Le contrôle fiscal au Maroc (Cas des impôts directs), mémoire C.S. de gestion, I.S.C.A.E, 1987.
- SALMI (J), Planification sans développement, les éditions Magrébines, Casablanca, 1979.
- SYREN (J.L), Une tentative de justification théorique de la proposition 13 : la courbe de laffer chroniques d'actualité de la S.E.D.E.I.S, 15-2-1980.
- SEMPE (H), Budget et trésor, Tome 1, édit? Cujas, 2ème 1988.
- TIXIER (G) ET GEST (G), Droit fiscal, L.G.D.J, 1978.
- TANZI (V), Structure du système fiscal et objectifs de politique économique dans les pays en développement, fiscalité et développoment, 1982.
- TANZI (V), Politique de finances publiques pour la croissance et la stabilité dans les pays en développement, questions diverses, communication présentée au colloque organisé par le ministère des finances du royaume du Maroc et le F.M.I, 1988.
- TAIT(A.A) Les conseils du F.M.I, en Matière de politique budgétaire, 1990.
- ZERMANI (A.B), La fiscalité face au développement économique et social du

# قائمة الجداول والأشكال

## أولا : الجداول والأشكال المرتبطة بموضوع البحث

## ثانيا : الجداول الموجودة في الملاحق

***الملحق رقم 1 : بعض مؤشرات الاقتصاد المغربي (300 - 304)***



***الملحق رقم 2 : بعض المؤشرات المتعلقة بالمالية العامة (306 - 308)***

***الملحق رقم 3 : بعض مؤشرات النظام الجبائي المغربي (310 - 314)***

# المحتويات

المواضيع | الصفحة

تم الطبع في فبراير 1998 بمطابع
أفريقيا الشرق
159 شارع يعقوب المنصور - الدار البيضاء -
الهاتف 25.95.04 / 25.98.13 - فاكس 44 00 80


Université Mohammed V Souissi
FSJES Souissi
*00001057*